

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



PONTIFICIA
**UNIVERSIDAD
CATÓLICA**
DEL PERÚ

TÍTULO:

“LECTURA CRÍTICA DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LOS AÑOS 2013 A
2015 EN MATERIA DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD DE LOS GASTOS”

TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE MAGISTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

ALUMNA : FRISANCHO JIBAJA, ALEJANDRA

ASESOR TEMÁTICO : SANDRA SEVILLANO

LIMA – PERÚ

2017

Abstract

La presente investigación versa sobre las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias respecto del principio de causalidad del gasto, bajo la hipótesis de que estas no conformaban una doctrina jurisprudencial que contribuya al mejor entendimiento de dicho principio. Para poner a prueba esta última, se propuso un marco conceptual sobre el mencionado principio, de conformidad a la legislación, la jurisprudencia nacional y la doctrina nacional e internacional. Con esa base conceptual, se procedió a la revisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015, encontrándose tres criterios recurrentes: el de “vinculación entre el gasto y la actividad empresarial del contribuyente”, el de “obligatoriedad del gasto”, y el de “finalidad y/o destino del gasto”. Tales criterios se contrastaron con el marco conceptual propuesto, con lo cual se pudo concluir que en los años 2013 a 2015 se desarrolló una doctrina jurisprudencial que, en efecto, contribuye a un mejor entendimiento del principio de causalidad del gasto.





*A mis padres,
Por su cariño y confianza.*

Índice

| | |
|---|-----------|
| Abstract | 2 |
| Índice | 4 |
| Introducción..... | 6 |
| Capítulo I: Marco Conceptual | 9 |
| 1. Fundamentos de la tributación de la renta empresarial | 9 |
| 2. Reflexiones sobre el principio de causalidad | 13 |
| 2.1. Definición preliminar | 13 |
| 2.2. La clásica dicotomía entre la interpretación restringida y amplia del principio de causalidad.- | 13 |
| 2.3. Otras reflexiones sobre el principio de causalidad | 14 |
| 3. El principio de causalidad en la Derecho Tributario Peruano | 20 |
| 3.1. Los elementos legislativos para evaluar del principio de causalidad | 20 |
| 4. Conclusiones preliminares | 25 |
| Capítulo II: Descripción de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 | 27 |
| 1. Anotaciones sobre la doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal | 27 |
| 1.1. La doctrina jurisprudencial y las fuentes del Derecho Tributario | 27 |
| 1.2. La función de “decir derecho” del Tribunal Fiscal | 29 |
| 1.3. La doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal | 31 |
| 2. Descripción de las resoluciones revisadas en la presente investigación | 33 |
| 2.1. El procedimiento utilizado para determinar los criterios recurrentes en el juicio de la causalidad del gasto | 34 |
| 2.2. Los hallazgos: los criterios recurrentes en el juicio de la causalidad del gasto | 37 |
| 3. Conclusiones preliminares | 41 |
| Capítulo III: Evaluación del principio de causalidad en las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 | 43 |
| 1. Análisis de los criterios recurrentes | 43 |
| 3.1. El criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente" | 43 |
| 3.2. El criterio de “la obligatoriedad (legal o contractual) del gasto” | 47 |
| 3.3. El criterio del "destino y/o finalidad del gasto" | 51 |
| 2. ¿Los criterios recurrentes permiten delimitar los alcances del principio de causalidad?... 53 | 53 |
| 2.1. Los criterios reiterativos y la clásica dicotomía entre la interpretación restringida y amplia del principio de causalidad | 53 |
| 2.2. Los criterios reiterativos y las nuevas reflexiones sobre el principio de causalidad.- | 54 |
| 2.3. Los criterios reiterativos y los elementos legislativos para evaluar del principio de causalidad | 55 |
| 3. Conclusiones..... | 55 |
| Conclusiones | 57 |

| | |
|--|-----------|
| Bibliografía..... | 59 |
| Anexos | 63 |
| Anexo 1: Listado y sumillado de las resoluciones revisadas ordenadas por año de emisión (2013 a 2015) | 63 |
| Anexo 2: Listado de criterios hallados en las resoluciones revisadas | 72 |



Introducción

La presente investigación se enmarca en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país. De manera particular, se enfocará en el estudio del “Principio de Causalidad” del gasto a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este principio sirve para determinar el valor de las rentas netas, que son la diferencia entre las rentas brutas y el importe equivalente a los gastos necesarios, razonables y normales para producir renta gravada y/o mantener su fuente productora, siempre que su deducción no esté expresamente prohibida.

Este principio se encuentra muy vinculado al concepto de renta del impuesto que recae sobre las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país, dado que este concepto se debe reflejar en la base imponible del impuesto, la renta neta imponible. Así, la determinación de la base imponible del referido impuesto supone un proceso de depuración que va desde los ingresos brutos hasta la renta neta imponible, base sobre la cual se aplica la tasa correspondiente¹. En ese marco, el principio de causalidad es uno de los elementos sustanciales para hallar la renta neta del ejercicio, que -en términos generales- es el resultado de deducir de la renta bruta los gastos necesarios incurridos para obtenerlas. En otras palabras, este principio es determinante para establecer la cuantía del mencionado impuesto, debido a que es uno de los principales criterios para discernir entre los gastos deducibles de los que no lo son.

El principio de causalidad del gasto tiene un carácter indeterminado, es decir, no tiene una definición cerrada. De ahí que el estudio de la jurisprudencia permita delimitar los alcances del principio de causalidad, pues en la resolución de cada caso concreto, se puede hallar un criterio que podría ser aplicable a futuros casos particulares. Asimismo, no se debe perder de vista que la jurisprudencia, entendida como los criterios reiterativos, permite construir un marco jurídico conceptual que puede ser una referencia para casos futuros. De manera particular, es relevante estudiar la jurisprudencia del órgano administrativo de mayor jerarquía especializado en materia tributaria, es decir, el Tribunal Fiscal, a fin de analizar cómo se resuelven las controversias respecto de su aplicación en los casos concretos para alcanzar una mejor comprensión del dicho principio. Cabe precisar que, a pesar de que el Poder Judicial es el órgano competente para decidir manera definitiva respecto de las controversias en materia tributaria, este aún no es un órgano especializado a dicha materia. De ahí que para la presente investigación se ha considerado conveniente estudiar únicamente las resoluciones del Tribunal Fiscal para comprender la aplicación de Principio de Causalidad.

Sin embargo, de una revisión preliminar y no sistematizada de las resoluciones del Tribunal Fiscal sobre la materia, se puede notar que el Tribunal Fiscal ha resuelto casos con criterios contradictorios².

¹ Hasta el ejercicio 2014, la tasa fue el 30%. A partir el ejercicio 2015 a 2016, la tasa fue equivalente al 28%. A partir del ejercicio 2017 en adelante, la tasa aplicable es el 29.5%.

² Como una muestra de ello, en las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9478-1-2013 y 18397-10-2013 sobre gastos de la responsabilidad social empresarial. Si bien ambas resoluciones deciden sobre gastos similares en cuanto a su destino, observamos que las razones que sustentan de dichas decisiones comprenden criterios que serían contradictorios:

- En la resolución N° 9478-1-2013, la controversia versaba sobre la causalidad de gastos destinados a la construcción de mejoramiento de carreteras que beneficiaba a la comunidad o si debían considerarse liberalidades no deducibles como gastos. El Tribunal Fiscal, en concordancia con otras resoluciones sobre la materia como la resolución N° 1932-5-2004, confirmó el reparo de la Administración Tributaria porque dichos gastos, para que sean deducibles, debían tener un carácter extraordinario e indispensable para la realización de las actividades de la empresa, como por ejemplo, el

Ello impediría identificar un derrotero claro sobre los alcances y significado de dicho principio. Por tal motivo, la presente investigación pretende realizar una lectura crítica de las resoluciones Tribunal Fiscal a fin de responder a la pregunta sobre cómo se aplica el principio de causalidad en tales resoluciones y si estas contribuyen a la conformación de una doctrina jurisprudencial que dé cuenta sobre los alcances y significado del mencionado principio. Por limitaciones de tiempo y recursos, la presente investigación no comprenderá un estudio de resoluciones del Tribunal Fiscal que diriman respecto a la aplicación del principio de causalidad del gasto, siendo que se ha considerado pertinente realizar en el estudio de la casuística reciente, específicamente las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los años 2013 al 2015, de acuerdo a los parámetros descritos en el capítulo segundo de latesis.

Como se puede advertir, la importancia de la tesis se debe a que la causalidad del gasto es un principio rector en lo que respecta a la determinación del impuesto que recae sobre las rentas de tercera categoría obtenidas por sujetos domiciliados en el país. En ese sentido, este trabajo de investigación aporta al ejercicio profesional de los operadores involucrados en la determinación del Impuesto a la Renta desde un punto de vista práctico. Ello se debe a que se revisaron los criterios que el Tribunal Fiscal aplica al evaluar la causalidad de los gastos con el objetivo de darles una lectura sistematizada. Por otro lado, la presente investigación es una contribución a nivel académico en el estudio de los alcances del principio de causalidad. Esto se debe a que se evalúan los criterios que sigue el Tribunal Fiscal en la resolución de controversias sobre esta materia a la luz de un desarrollo conceptual del tal principio.

En este punto, es pertinente aclarar que la presente investigación estudia únicamente la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial de fuente peruana y obtenida por sujetos domiciliados en el país. Por una cuestión de tiempo destinado al desarrollo de la investigación, no se pronuncia respecto de la renta empresarial de fuente extranjera, gravada en cabeza de los sujetos domiciliados, ni sobre aquella de fuente peruana obtenida por sujetos no domiciliados.

Asimismo, la presente investigación se enfoca únicamente en el principio de causalidad, y no se estudiarán los demás elementos necesarios para la deducibilidad del gasto. No se debe perder de vista que, el principio materia de la tesis no es el único aspecto que se debe evaluar para determinar si un gasto es deducible o no, por el contrario, se debe acreditar la fehaciencia y aplicar la regla de valor de mercado, además el gasto debe considerarse devengado en el ejercicio, así como satisfacer requisitos formales tales como la existencia de comprobante de pago y la bancarización.

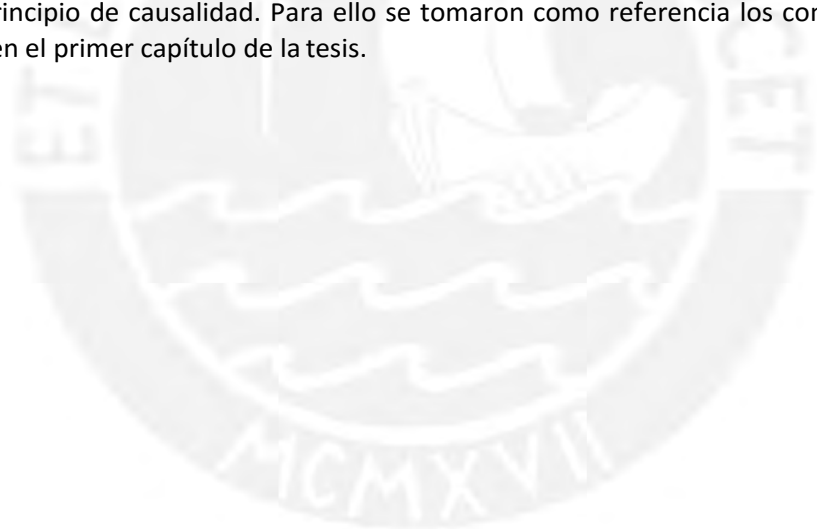
La presente investigación parte de la hipótesis según la cual las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no conforman una doctrina jurisprudencial que permita dotar de contenido al significado y alcances de dicho principio.

transporte de sus bienes. El hecho que se trate de una obra de infraestructura que beneficie a la comunidad le daría la calificación de un gastos por concepto de liberalidad. De este modo, se puede apreciar que al exigir este carácter indispensable y extraordinario del gasto por mejoramiento de carreteras que beneficiaban a la comunidad se está aplicando una interpretación más estricta del principio de causalidad.

- En la resolución N° 18397-10-2013, la controversia trató respecto del gasto por concepto de entregas de dinero a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social empresarial. El Tribunal Fiscal aceptó la deducción de dicho porque aportarían a la generación de renta y/o el mantenimiento de su fuente productora, en concordancia con las resoluciones N° 1923-5-2004, 1424-5-2005, 03316-1-2015. En sentido contrario a lo resuelto en la resolución descrita en la viñeta anterior, se consideró que este gasto no era una liberalidad, como un acto de desprendimiento o generosidad, sino el cumplimiento de un compromiso asumido en el marco de sus actividades empresariales del contribuyente.

Con el fin poner a prueba la hipótesis, a la metodología utilizada en la presente investigación es de carácter jurídico-descriptiva, en el sentido que la tesis pretende evaluar la aplicación del principio de causalidad del gasto en las resoluciones de Tribunal Fiscal de los años 2013 al 2015, previo análisis de los componentes teóricos de dicho principio. Desde un punto de vista del diseño de la investigación, la tesis será de tipo bibliográfico por cuanto se revisaron las diversas fuentes jurídicas, como la legislación, doctrina jurídica nacional y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, particularmente la producida en los años 2013 a 2015. El enfoque de la investigación será de carácter cualitativo- documental, puesto que se estudiaron las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años de 2013 a 2015 cuyas controversias versan sobre la aplicación del principio de causalidad.

De este modo, la tesis se organizó de la siguiente manera. El primer capítulo desarrolla un marco conceptual que define el principio de causalidad sobre la base de la normativa, jurisprudencia y doctrina jurídica peruana y autores internacionales. Por su parte, en el segundo capítulo se describieron y sistematizaron las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 cuyas controversias versen sobre el principio de causalidad. De este modo, producto de la revisión de las resoluciones se pretendió verificar si existen criterios reiterativos que conformen una doctrina jurisprudencial, emitidos por las diferentes salas especializadas del Tribunal Fiscal sobre principio de causalidad del gasto en el periodo materia de la presente investigación. Finalmente, en el tercer capítulo, se determinó si los criterios hallados en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 e identificadas en el segundo capítulo, contribuyen a delimitar y clarificar los alcances del principio de causalidad. Para ello se tomaron como referencia los conceptos e ideas desarrollados en el primer capítulo de la tesis.



Capítulo I: Marco Conceptual

De acuerdo con la hipótesis de la presente investigación, las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad --- el cual rige en la deducción de gastos en la determinación del impuesto a la renta que recae sobre las rentas empresariales¹ --- no conforman una doctrina jurisprudencial que permita dotar de contenido al significado y alcances de dicho principio. Para demostrar ello, es necesario referirse a un marco conceptual claro sobre el principio de causalidad de los gastos.

En el presente capítulo² se propone este marco, que define el principio materia de estudio sobre la base de la normativa, jurisprudencia y doctrina tributaria peruana. Adicionalmente, se revisa de manera predominante qué dice la doctrina extranjera que tradicionalmente ha servido como referente en el país. Asimismo, se identifican los elementos legislativos que conforman dicho principio en el sistema tributario peruano, a efectos de que sean los criterios de análisis sobre los cuales se realizará la lectura crítica de las resoluciones del Tribunal Fiscal materia de estudio en los siguientes capítulos.

1. Fundamentos de la tributación de la renta empresarial.-

En el Perú, la imposición que recae sobre la renta empresarial de sujetos domiciliados tiene una participación significativa en la recaudación nacional. Por ejemplo, en el 2015, lo recaudado por el impuesto a la renta de tercera categoría de sujetos domiciliados (sin incluir el Régimen Especial del Impuesto a la Renta) significó el 18,6% del total de ingresos tributarios del Gobierno Central, mientras que en el acumulado a agosto de 2016, la proporción fue del orden del 19,0% (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2016). El principio de causalidad, materia de investigación, es justamente un elemento preponderante para determinar el importe de la base imponible del impuesto y, a su vez, el impuesto que finalmente recauda el Estado peruano. Por ello, antes de definirlo, se hará referencia al fundamento y las características principales de la imposición sobre las rentas empresariales.

¿Qué fundamenta la imposición a la renta empresarial? Desde una perspectiva del Derecho Constitucional Tributario, el principio tributario de capacidad contributiva establece que los ciudadanos aporten al sostenimiento del gasto público en función de su aptitud económica para soportar cargas de naturaleza tributaria. Este principio ha sido reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como principio que se encuentra implícito en la Constitución, y que forma parte del sistema jurídico (sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 033-2004-AI/TC; Spisso, 1991). La capacidad contributiva debe verse reflejada en la hipótesis de incidencia del impuesto³, así como en la determinación concreta en el hecho imponible ocurre en la realidad económica⁴(Bravo Cucci, 2010).

La capacidad contributiva es definida como una aptitud económica, que puede ser real o potencial,

¹ En la presente investigación solo estudiaremos las rentas empresariales de fuente peruana, comprendidas en la tercera categoría del Impuesto a la Renta, y obtenidas por sujetos domiciliados en el Perú. A éstas se las denominará como “rentas empresariales” con el único propósito de dar fluidez al lector. Con ello no se pretende equiparar las rentas de tercera categoría obtenidas por sujetos domiciliados a las rentas empresariales. Estas pueden provenir de fuente peruana o de fuente extranjera y pueden ser obtenidas por sujetos domiciliados o no en el país. El tratamiento tributario será diferente en cada caso.

² El presente capítulo ha sido elaborado en conjunto con otra investigación realizada en forma paralela por la autora que trata sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad social empresarial, la cual aún no ha sido publicada.

³ Capacidad contributiva objetiva.

⁴ Capacidad contributiva subjetiva.

por la cual un sujeto puede asumir un determinado nivel de carga tributaria, la cual se mide por su riqueza (Ruiz de Castilla, 2013), siendo que se manifiesta, tradicionalmente, en el patrimonio, renta y consumo.

Por aplicación del principio de capacidad contributiva, el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto debe reflejarse en la base imponible. Con relación a ello, la sentencia del expediente N° 033-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional señala lo siguiente:

“(…) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”. (El subrayado es agregado).

Como se puede notar que el contenido constitucionalmente protegido del principio de capacidad contributiva establece que el tributo esté indisolublemente ligado con la aptitud de los deudores tributarios para asumir cargas tributarias. Esto significa, por un lado, que debe existir una estrecha relación entre la manifestación de riqueza que busca gravar el legislador y el hecho económico sometido a imposición. Éste último se expresa en la hipótesis de incidencia del tributo, particularmente en el aspecto material o ámbito de aplicación del tributo. Por tanto, se vulnerará este principio si el ámbito de aplicación del tributo no capta alguna manifestación de capacidad contributiva de los deudores tributarios. Asimismo, debe existir un nexo entre la manifestación de capacidad contributiva y la estructura del tributo. De este modo, el ámbito de aplicación y la base imponible necesariamente deberán reflejar el mismo tipo de manifestación de riqueza. De ahí que se pueda vulnerar el principio de capacidad contributiva en el supuesto que la hipótesis de incidencia, en particular el aspecto material, no sea congruente con la base imponible del impuesto.

En concreto, el Impuesto a la Renta y su hipótesis de incidencia – particularmente, los aspectos material y mensurable – deberán captar la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos alcanzados por el impuesto. No hay que olvidar que el aspecto material y mensurable son dos caras de la misma moneda (Sevillano, 2014), y por tanto, ambas deben captar la manifestación de riqueza que busca gravar el impuesto. En otras palabras, es necesario establecer qué es lo que grava el impuesto para poder interpretar como se determina el mismo (García Novoa, 1994, p. 23-27).

Es pertinente responder a la pregunta de qué se entiende por el concepto de renta que forma parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Sobre lo particular, García Belsunce (1967, p. 74–86) resume las diferentes teorías económicas sobre el concepto de renta o rédito. De la revisión de tales teorías el autor concluye que la renta es una *“riqueza nueva, material o inmaterial”*, que deriva del capital como fuente productiva (García Belsunce, 1967, p. 86). El autor precisa que tal fuente puede subsistir o desaparecer al acto de producción, es decir, puede ser periódica y consumible. Asimismo indica que la voluntad humana determina que sea afectado a un proceso de producción generador de renta, la cual se expresa en moneda, especie, bienes o servicios.

El autor continúa su revisión acerca de teorías fiscales sobre concepto renta. La primera es la teoría de rédito-producto. Dicha teoría define a la renta en términos similares a la teorías económicas, con la diferencia de que se entiende que es una riqueza únicamente material y cuya fuente debe ser durable y periodica para que sea considerada como tal. La segunda corriente de teorías fiscales acerca del rédito o renta es la del incremento de patrimonio o rédito ingreso. El autor indica que bajo el criterio de tal teoría la renta o rédito es el ingreso neto, expresado en términos monetarios, de bienes materiales, inmateriales, servicios valuables en dinero, obtenido de forma periodica, transitoria o accidental, de modo oneroso o gratuito, que suponga un *“incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo determinado de tiempo”*, ya sea que se haya *“cumulado o haya sido consumido”*. Por su parte, García Mullín (1980, p. 17- 18) hace referencia a una teoría adicional, esto es, la teoría de flujo de riqueza. Esta sería una variante de este teoría, en el sentido que se considera renta el *“enriquecimiento provenientes de terceros”* en un periodo de tiempo específico.

La mayoría de las teorías sobre la renta, en especial las clásicas, hacen referencia a un concepto neto de esta última, lo cual remite en última instancia, al concepto de gasto necesario (Fernandez Origg, 2005). En otras palabras, los gastos necesarios integran el concepto de renta, en la medida que se entienda esta última como un concepto neto. Desde su aparición, ha existido dificultad en cuanto a la distinción entre aquellos gastos que son necesarios de los que no lo son. Esta observación ha sido evidenciada por la doctrina (Villagra Cayamana & Zuzunaga Del Pino, 2014, p.184).

De conformidad con el artículo 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, el concepto de renta aplicable al impuesto a la renta empresarial peruano responde, de forma predominante, a la teoría de flujo de riqueza. Ello ha sido recogido por la doctrina nacional, entre ellos, Bravo Cucci (2013). Como se señaló anteriormente, esta teoría es explicada por García Mullín (1980, p. 18) y define la renta como aquellos ingresos que obtiene un sujeto en un periodo de tiempo determinado, siempre que ésta provenga de operaciones con terceros en el mercado. Por su amplitud, esta teoría comprende el concepto de renta establecido en la teoría de renta producto, además de aquellos ingresos que provenientes de actividades accidentales, eventuales, e incluso obtenidas a título gratuito.

Por su parte, para el concepto de *“actividad empresarial”* se debe tomar en consideración que el *“término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial”*, según el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, el texto del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, particularmente del inciso a)⁵, sin agotar la definición de rentas empresariales – pueden dar luces respecto al significado de término *“actividad empresarial”*.

De este modo, la actividad empresarial comprendería las actividades – o conjunto de tareas u operaciones (RAE, 2014) --- de comercio – o intercambio de bienes o servicios (RAE, 2014), industria – *“conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”* (RAE, 2014) -, minería - actividad de extracción de minerales (RAE,

⁵ Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría:

a) Las derivadas del **comercio, la industria o minería**; de la **explotación** agropecuaria, forestal, pesquera o de otros **recursos naturales**; de la **prestación de servicios** comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de **cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.** (...)” (El énfasis es agregado)

2014), explotación de recursos naturales, prestación de servicios, o cualquier actividad que constituya un negocio – es decir, “*aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés*” (RAE,2014). En suma, las actividades empresariales refieren al conjunto de operaciones o tareas que se realizan con el interés de lucrar, esto es, el de generar utilidades o ganancias, que comprende –entre otras- el comercio, la industria, la extracción o explotación de recursos naturales y la prestración de servicios comerciales, industriales osimilares.

Cabe resaltar que el impuesto que recae sobre rentas empresariales es determinado por el contribuyente. Esto significa que el contribuyente es el encargado, en primera instancia, de verificar si ha ocurrido el hecho generador que da lugar a la obligación tributaria, así como establecer la base y la cuantía de ésta⁶. En otras palabras, se aprecia que, en el caso del Impuesto a la Renta, los contribuyentes son los encargados de determinar su obligación tributaria, y por tanto, son quienes determinan si una particular erogación cumple o no con el principio de causalidad para efectos de su deducción de la base imponible del impuesto.

La determinación de la base y la cuantía del impuesto sobre la renta empresarial implica un proceso de depuración hasta llegar a la renta neta imponible, es decir, la base imponible del impuesto (García Mullín, 1980; Roder, 1992). Este proceso consiste en cuatro etapas en las cuales se van deduciendo ciertos conceptos. El concepto de “deducción” se refiere al elemento de la base imponible que la reduce en una suma determinada, y cuyo objetivo es tomar en consideración la situación particular del sujeto (De la Garza, 2008; Giuliani Fonrouge, 1973).

Las deducciones cumplen con la función de disminuir y descontar de los ingresos gravados en el ejercicio ciertos conceptos tales como gastos, pérdidas hasta hallar la base de cálculo, es decir, la renta neta imponible sobre la cual se aplicará la tasa aplicable (hasta el ejercicio 2014, la tasa fue el 30%, en los ejercicios 2015 a 2016, la tasa fue equivalente al 28% y a partir del ejercicio 2017 en adelante, la tasa aplicable es el 29.5%). La primera etapa se inicia con los ingresos gravables de tercera categoría (ingresos brutos devengados en ejercicio) a los cuales se le deducen las devoluciones, bonificaciones y descuentos similares, diferencia que es equivalente a los ingresos netos. En la segunda etapa a los ingresos netos se le restan los costos, cuya diferencia es igual a la renta bruta. En la tercera etapa, a la renta bruta se le deducen los gastos deducibles del ejercicio, resultado que equivale a la renta neta. A la renta neta se le deducen las pérdidas arrastrables de ejercicios precedentes, de corresponder, lo que da como resultado la renta neta imponible.

En la sistemática del Impuesto a la renta empresarial, el principio de causalidad del gasto tiene como función discernir qué gastos disminuirán la renta bruta en función de su vinculación con la fuente generadora de renta gravada, la actividad empresarial. En la misma línea, “*sólo constituye renta aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos para producirla, así como para mantener la fuente en condiciones productivas*”, como indica García Mullín (1980, p. 17). De este modo, la base imponible se verá reducida en el importe del valor de los gastos que sean calificados como causales, uno de los principales requisitos sustanciales para que sean deducibles para efectos del Impuesto a la renta.

⁶“Artículo 59.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIO

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.”

Cabe precisar que el principio de causalidad no es el único aspecto que se debe evaluar para determinar si un gasto es deducible o no, por el contrario, se debe acreditar la fehaciencia y aplicar la reglas de valor de mercado, además el gasto debe considerarse devengado en el ejercicio, así como satisfacer requisitos formales tales como la existencia de comprobante de pago y la bancarización. Empero, en la presente investigación se enfoca únicamente en el principio de causalidad, dado que es uno de los aspectos sustanciales para la calificación de los gastos deducibles en el cálculo del impuesto a la renta.

De lo expuesto, el principio de causalidad tiene una gravitante presencia en la determinación del impuesto sobre la renta empresarial porque afecta la extensión de la base imponible. Por esta razón, tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria – cuando determinan el impuesto a pagar – tienen un especial interés en la deducción de los gastos.

2. Reflexiones sobre el principio de causalidad.-

En la presente sección se revisa lo que la doctrina nacional ha señalado respecto del principio de causalidad. En general, se puede apreciar que los autores nacionales han referido a dos interpretaciones dicotómicas sobre el concepto de gastos necesarios: una que propone una interpretación extensiva o amplia del causalidad y la otra, una restrictiva o estricta.

2.1. Definción preliminar.-

La doctrina nacional ha entendido al principio de causalidad como una relación de causa y efecto con los réditos gravados o el mantenimiento de la fuente productora de la renta. Estos significa que, para efectos de su deducibilidad, los gastos deben vincularse con la generación de la renta gravada. Autores, tales como Hernández Berenguel (2002, p. 297) y Bravo Cucci (2013, p. 245) señalan que este principio exige que los gastos sean el origen o causa de la obtención de la renta gravada o para el mantenimiento de la fuente que la produce.

En la misma línea, autores clásicos como García Mullín (1980, p. 79) se refieren de forma genérica al principio de causalidad como aquel que rige la deducibilidad de los gastos en la determinación de la renta neta. Particularmente, este principio es definido por el autor como aquel que exige que los gastos tengan una relación de “*causa directa*” con la producción de renta o la conservación de la productividad de la fuente que la produce y que supone una distinción entre las “*cargas*” de la renta y el “*empleo*” de estas.

2.2. La clásica dicotomía entre la intepretación restringida y amplia del principio de causalidad.-

El discurso mayoritario de la doctrina nacional (Durán Rojo, 2009; Hernández Berenguel, 2002; Villanueva Gutiérrez, 2014) sobre el principio de causalidad se ha referido a dos nociones contrapuestas: una interpretación estricta o restrictiva, por la cual los gastos son deducibles en tanto se vinculen directamente a la generación de renta y/o al mantenimiento de la fuente que la produce; la otra interpretación amplia, que admite la deducción de gastos vinculados directa e indirectamente a la producción de rentas o al mantenimiento de su fuente.

La mayoría de la doctrina nacional se ha pronunciado a favor de la interpretación amplia del principio de causalidad (Benites Mendoza, 2014; Bravo Cucci, 2013; Córdova Arce & Salazar, 2015;

Esquivas Espinoza, 2012; Hernández Berenguel, 2013; Montestruque Rosas, 2005; Villanueva Gutiérrez, 2014)⁷ bajo el argumento de que en el devenir de la jurisprudencia y las modificaciones de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha flexibilizado su interpretación⁸.

A nivel internacional, la dualidad en la interpretación de la causalidad del gasto se puede observar también. Por ejemplo, en Argentina, Reig (2006) indica que la necesidad no debe entenderse como imprescindible, si no como conveniente para el desarrollo de las actividades que el impuesto grava. El autor contrapone el concepto de gasto “imprescindible” al concepto de gasto conveniente, de modo similar que en Perú se contrapone la interpretación amplia a la interpretación restringida sobre el principio de causalidad.

García Mullín (1980), en su conocido Manual del Impuesto a la Renta, si bien indica que, en su época, la regla era la existencia de una lectura restringida sobre el principio de causalidad mencionado autor observó que existían flexibilizaciones de dicho concepto. Él precisa que en unas legislaciones el principio de causalidad es adaptado ya sea para acotarlo –limitando la deducibilidad de gastos que teóricamente cumplen con el principio– o para ampliarlo – admitiendo expresamente la deducibilidad de los gastos que “*en puridad no cumple con este principio*”. En último caso, la finalidad de los gastos podría ser un factor para que las legislaciones admitan su deducción.

De la revisión de los citados autores, la mayoría de quienes han escrito sobre la materia se han pronunciado a favor de la primera teoría, dado que consideran que la segunda resulta perjudicial para los contribuyentes en cuanto a la capacidad contributiva al limitar de manera irrazonable los conceptos deducibles para hallar la base imponible del impuesto materia de estudio. Como se señalará más adelante, esta opción ha sido respaldada por el Tribunal Fiscal que, a finales de los años noventa e inicio de los 2000, dio origen a una línea jurisprudencial que propuso que los gastos necesarios comprendían a aquellos vinculados indirectamente a la generación de renta y/o al mantenimiento de su fuente productora que, a su vez, dio lugar a una modificación legislativa. En estos casos, son de aplicación los criterios de normalidad y proporcionalidad. Como se explicará con mayor detalle, más adelante, esta línea jurisprudencial fue recogida por la legislación.

Lamentablemente, salvo contadas excepciones, la discusión se ha mantenido encerrada en esta dicotomía, si bien ha aportado a generar una mayor flexibilidad a la interpretación del principio de causalidad, no es suficiente para responder a otras interrogantes, como es determinar los límites del concepto de gastos necesarios, y en ese sentido, se habría agotado su contribución al avance en la comprensión del principio de causalidad. Por tanto, quedan pendientes por dilucidar diferentes aspectos del referido principio en la determinación del impuesto a la renta empresarial. En la siguiente sección de este capítulo se hará referencia a los autores nacionales que incipientemente han propuesto diferentes líneas de investigación respecto del principio de causalidad.

2.3. Otras reflexiones sobre el principio de causalidad.-

El encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, indica lo siguiente:

⁷ Asimismo, se refiere a la dicha dicotomía los autores Núñez Kcomt (2015) y Tello Puerta (2014).

⁸ En palabras de Hernández Berenguel (2002, p. 298), es el propio legislador quien ha establecido que existen otros criterios a efectos de que el principio de causalidad sea interpretado con flexibilidad y de acuerdo a los hechos de cada caso en concreto. Adicionalmente, indica que la expresión “*necesarios para producir la renta o mantener la fuente productora*” suma a la interpretación flexible de dicho principio.

“Artículo 37.- 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: (...)”

A efectos de interpretar la norma jurídica contenida en el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, una de las primeras aproximaciones es buscar cuál es el significado frecuente de la expresión “gastos necesarios”, atendiendo al método de interpretación literal. Ello ya fue realizado por Hernández Berenguel (2002), quien anotó las diferentes acepciones de gastos necesarios, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española. De este modo, el gasto puede ser indispensable o lo muy aconsejable, y que no excluye aquellos que no produjeron renta. La segunda acepción es “*lo que hace falta para llegar a un fin*”. La tercera acepción es urgencia, en el sentido de que “*la necesidad carece de ley*”, siendo que existe implícito un objetivo perseguido. La cuarta acepción del concepto de “necesario”, que identifica el autor, es “*obrar como lo exigen las circunstancias*”. La quinta acepción es proceder según lo imponen las circunstancias. Con la aproximación de este autor se demuestra que una interpretación literal no es suficiente para dar contenido a este principio, dadas las diversas acepciones del término “necesario”.

Revisando con detenimiento lo indicado por Hernández Berenguel, se puede apreciar que la interpretación literal de los “gastos necesarios” hacen referencia a dos aspectos presentes en el principio de causalidad, esto es, la finalidad del gasto y las circunstancias que lo rodean, los cuales se analizarán con mayor detenimiento más adelante. Así, las primeras tres acepciones tienen implícita la existencia de un objetivo o finalidad que se pretende conseguir y exigen que guarden relación con los fines. Las dos últimas acepciones que el autor describe son muy similares y se enfocan en las circunstancias, las cuales exigen o imponen una forma de actuación determinada.

Otra conclusión, aunque parezca obvia, es que el concepto de “necesario” no es unívoco. De ahí que, respecto de un mismo gasto, es posible argumentar a favor o en contra de su causalidad. Para explicar mejor este aspecto se propone el siguiente ejemplo: un contribuyente, dedicado al extracción de recursos naturales, efectúa desembolsos para llevar a cabo una acción de responsabilidad social empresarial, cuya implementación se lleva a cabo en más de un ejercicio y consiste en un programa de capacitación laboral a favor de los miembros de una comunidad aledaña al lugar donde desarrolla su actividad empresarial.

Por el lado del contribuyente, se justificará la necesidad del gasto en la medida que la responsabilidad social genera una serie de beneficios para su empresa, como es la mejora de sus relaciones con el grupo de interés “comunidad”, así como una mejora de su imagen pública, entre otros. Por el lado contrario, la Administración Tributaria considerará el gasto no es “necesario” por cuanto el giro empresarial del contribuyente no es la capacitación laboral ni se trata de una actividad orientada a la generación de renta gravada, y por tanto, sería muy difusa su vinculación a la actividad empresarial del contribuyente. Nótese que ninguna de las dos interpretaciones niega el concepto de causalidad en forma amplia. El Tribunal Fiscal sería el llamado a decidir en esta controversia en materia tributaria.

El principio de causalidad no solo tiene diversas acepciones sino también es dinámico en el tiempo. Esto se debe al carácter indeterminado del principio de causalidad, en el sentido que no tiene una definición cerrada. Con el paso de los años, la actividad empresarial ha ido evolucionando y de la

misma manera, las erogaciones se también se han ido diversificando. En ese sentido, López Freyle, citado por Canh-Speyer, hace una reflexión respecto de su propia ley colombiana, que también tiene vigencia para nuestra legislación actual:

“Las condiciones en que se desarrolla la competencia actual pueden modificar la naturaleza de un gasto y, por tanto, el gasto que en una época pudo calificarse de conveniente, útil o extraordinario, hoy puede encuadrar dentro de la denominación de necesario y ordinario (...)” (2008, p. 236)⁹.

En la misma línea, Belaunde Plengue indica lo siguiente:

“Una aplicación del principio de causalidad debe tener en consideración no sólo la evolución de la sociedad y de los conceptos bajo las cuales se rigen las actividades de las personas y empresas, más importante aún, debe tener en consideración el contexto en el que los contribuyentes desarrollan su actividad” (2010, p. 873).

Para poder apreciar que la evolución de la actividad empresarial puede modificar la naturaleza causal de un mismo gasto, se reitera el ejemplo propuesto: el contribuyente desarrolla sus actividades extractivas de recursos naturales y, en el marco de tales actividades, efectúa un gasto consistente en un programa de capacitación laboral a favor de la comunidad donde lleva a cabo sus actividades empresariales. De este modo, hace una década, este tipo de gastos de responsabilidad social empresarial, probablemente habría sido considerado como un empleo de la renta por cuanto la única finalidad de una empresa era obtener utilidades, bien incrementando los ingresos o reduciendo los costos. Es probable que el contribuyente únicamente habría optado por realizar tal erogación solo si tendrían suficientes utilidades excedentes que le permitan tal iniciativa. Por tanto, para el contribuyente y la Administración Tributaria, se trataría de un gasto no necesario. Ello se debe a que la idea sobre la responsabilidad social empresarial hace un par de década era poco difundida en el ámbito nacional.

La evolución de la actividad empresarial es constante con el paso del tiempo, así como el desarrollo de la competencia, que tiene por finalidad marcar la diferencia respecto de los demás competidores, ha generado que las empresas busquen nuevas formas de hacer negocios que les genere nuevas ventajas competitivas. En ese proceso, los gastos que antes no eran considerados necesarios, actualmente, se abre la discusión al respecto, no siendo tan categórica su calificación como gastos no necesarios.

No solamente ha evolucionado la actividad empresarial en cuanto a sus objetivos y estrategias. También existe una tendencia a la flexibilización respecto del principio de causalidad. Autores clásicos, como Giuliani Fonrauge & Navarrine (1973) y García Mullín (1980), definen que el principio de causalidad desde una perspectiva que coincide con lo que, en esta tesis, se ha denominado como la interpretación estricta o restrictiva, según la cual son deducibles únicamente los gastos imprescindibles. En ese sentido, el primero señala que en la legislación argentina, los gastos deducibles para obtención de la renta neta deben ser necesarios y destinados

⁹ En este punto, es pertinente anotar que, según el autor citado, en la legislación colombiana de ese entonces los gastos debían ser necesarios para la explotación y no bastaba que sean convenientes, útiles, ni voluntarios, salvo que se trate de una costumbre comercial.

a obtener, mantener y conservar rentas, y que estén documentados. El autor define la necesidad como aquellas erogaciones que sean indispensables. Asimismo, el segundo anota que el concepto de necesidad podría aludir a las erogaciones estrictamente indispensables.

En el caso peruano, Hernández Berenguel (2002) y Durán Rojo (2009) indican que se ha flexibilizado la interpretación del principio de causalidad y ello producto de una modificación normativa y no solo por el acaecer del tiempo. La Tercera Disposición Transitoria de la Ley 27356, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, introdujo expresamente los criterios de normalidad, razonabilidad, que habían sido recogidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Adicionalmente, se señala que puede utilizarse otros criterios que pudieran surgir con el devenir del tiempo. Unos autores nacionales consideran que dicho dispositivo legal tuvo carácter de precisión y no modificó el principio de causalidad porque la normalidad y la razonabilidad ya se encontraban implícitos en la normativa del Impuesto a la Renta (Hernández Berenguel, 2002; Villanueva Gutiérrez, 2014).

Uno de los pocos intentos de ir más allá de la dicotomía de interpretación amplia – restringida sobre el principio de causalidad es un breve artículo de Montestruque Rosas (2005), en el cual se muestra una diversidad de teorías sobre el principio de causalidad. Dicha autora hace un conciso resumen sobre las teorías sobre este principio en el derecho comparado. El principal aporte de este resumen es que, más que dar respuestas, propone interrogantes respecto del contenido del principio de causalidad que nos permiten comprender los matices concretos de sus alcances.

La autora se refiere a cinco teorías sobre el principio de causalidad en el derecho comparado tales como las del gasto imprescindible, gasto conveniente, gasto habitual o normal, gasto inherente y gasto causal. La teoría del gasto imprescindible admite la deducción del gasto cuando es obligatorio e indispensable para la obtención de la renta gravada, evaluación que se realiza de forma posterior a la generación de la renta. Esta teoría difiere en parte con acepción de la primera acepción de “necesario” señalada por Hernández Berenguel (2002), quién señala que lo indispensable no necesariamente excluye los gastos que no produjeron renta. La segunda teoría es la del gasto conveniente, que exige que las erogaciones sean adecuadas, en la cual es importante el subjetividad de quién determina el impuesto, y supone una evaluación ex-ante. La teoría sobre el gasto habitual o normal establece que el gasto se evalúa con una razonabilidad objetiva que recoge la decisión del empresario y la contrasta con dicha razonabilidad. El gasto inherente, la cuarta teoría identificada por la autora, deberá guardar relación con la actividad generadora de renta. Finalmente, la teoría del gasto causal establece que la deducción de las erogaciones depende de la conexión entre el gasto y la actividad económica sumada a la finalidad de obtención de ingresos gravados.

La primera interrogante que se evidencia es la oportunidad en que este principio deber ser evaluado: en forma previa o en forma posterior a verificar los efectos del gasto en cuanto a la generación de riqueza. Siguiendo la teoría del gasto imprescindible, la causalidad deberá ser evaluada con posterioridad de la generación de renta dado que se tiene certeza sobre el carácter indispensable del gasto cuando se ha obtenido renta. Por tanto, si no se genera renta gravada atribuible a este gasto, no será causal. Esta atribución supone que el gasto es obligatorio o indispensable para obtener renta gravada, pues de lo contrario no será causal ni deducible de la renta bruta.

Por otro lado, atendiendo a la teoría del gasto conveniente, esta evaluación es previa a la generación de la renta y, por tanto, el hecho que finalmente ésta no se genere no invalida la calificación como gasto deducible. En la misma línea se encuentra la teoría del gasto causal. En las referidas teorías,

la evaluación se realiza a nivel de la finalidad de los gastos, que deberán corresponder con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente gravada. Al respecto, Raimondi y Atchabahian (2010) señalan que, en el caso de la legislación argentina, el “principio de paralelismo” permite la deducción de los quebrantos o pérdidas producto de los negocios infructuosos. Esta idea sería congruente con lo evaluación previa a la realización del gasto, atendiendo a su finalidad, y no a sus resultados efectivos. También hacen referencia a una evaluación *ex – ante* las teorías del gasto normal y del gasto inherente, a pesar de no atender a la finalidad del gasto sino a su vinculación objetiva con la actividad empresarial. Esto significa que son deducibles incluso los gastos cuyo efecto en la realidad, no hayan generado rentas gravadas en tanto estuvieron vinculados a la consecución de fin empresarial y/o la realización de un negocio.

En ese sentido, más allá de los resultados obtenidos por la actividad empresarial, la evaluación de la causalidad del gasto sería de índole conceptual, es decir, establecer si existe “*alguna relación lógica con los objetivos del emprendimiento empresarial*”, como indica Durán Rojo (2009). Asimismo, la evaluación *ex – ante* coincide con el criterio de potencialidad del gasto para generar la renta a que se refiere el Tribunal Fiscal en varias resoluciones¹⁰ y el citado autor¹¹.

Para explicar mejor este aspecto se retomará el ejemplo propuesto líneas arriba: un contribuyente, cuya actividad es la extracción de recursos naturales, efectúa desembolsos para llevar a cabo una acción de responsabilidad social empresarial, cuya implementación se lleve a cabo en más de un ejercicio y que consiste en un programa de capacitación laboral a favor de los miembros de una comunidad aledaña al lugar donde desarrolla su actividad empresarial.

Desde el punto de vista del gasto indispensable, el contribuyente tendría que probar que el gasto de responsabilidad social empresarial le ha representado un incremento de ingresos o ahorros de sus costos o gastos, es decir, la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada. Particularmente, se deberá demostrar que la capacitación laboral de los miembros de la comunidad aledaña a la zona de influencia de su actividad generó un ahorro considerable en sus costos de contratación de trabajadores y/o proveedores, frente al gastos que representa realizar el programa de capacitaciones, por cuanto se tratarían de personas que habitan cerca del lugar donde se desarrolla su actividad extractiva. No obstante, si el contribuyente alegara que el gasto mejoró la imagen institucional o las relaciones con la comunidad, resultaría más difícil cuantificar el impacto de este gasto respecto de los ingresos y gastos de la empresa. No obstante, en uno y otro caso, lo relevante será acreditar que hubo un efecto en los resultados del contribuyente.

Por otro lado, las teorías del gasto conveniente, causal e inherente, cuya evaluación sobre la causalidad es conceptual, en tanto lo determinante es la naturaleza del gasto y no si este se obtienen resultados positivos en la actividad empresarial. En ese sentido, en el ejemplo planteado, si la justificación del gasto es la realización de un programa laboral para ahorrar costos de personal y/o proveedores para la empresa, el gasto será deducible aún cuando no se llegue a contratar a ni un solo trabajador y/o

¹⁰Las resoluciones que hacen referencia a la potencialidad del gasto son las N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006. En el periodo materia de estudio (años 2013 a 2015), una resolución en la que se aplica el criterio de potencialidad del gasto es la N° 11284-8-2015, respecto de el pago por los servicios de investigación de mercado de un nuevo producto que no fue lanzado al mercado posteriormente.

¹¹ “(...) *el gasto es deducible , incluso si no llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad, sino su potencialidad*” Durán Rojo (2009, p. 9). En la misma línea de pensamiento se ha pronunciado Picón Gonzales (2007).

proveedor de la comunidad, es decir, en la realidad, no se genera ningún ahorro. Un criterio similar puede observarse en la resolución N° 11284-8-2015¹². En el caso, la justificación del programa es mejorar las relaciones de la comunidad o la imagen institucional de la empresa, el gasto sería deducible bajo las teorías del gasto conveniente y el gasto causal, dado que tales finalidades estarían orientadas a la generación de renta gravada.

De lo expuesto se puede concluir que, respecto de la oportunidad en que se debe evaluar el carácter causal de un gasto, se aprecian dos perspectivas. Una de ellas, la que se refiere a la teoría del gasto indispensable, plantea una evaluación *ex – post*, según la cual tal evaluación se debe realizar una vez que se verifican sus efectos en la realidad. La segunda, que comprende las teorías del gasto conveniente, normal e inherente, propone que el gasto debe ser calificado a nivel conceptual atendiendo a la finalidad del gasto o a su vinculación con la actividad del contribuyente, independientemente de sus efectos, es decir, *ex – ante* a verificar sus efectos en la generación de renta gravada.

En segundo lugar, es pertinente cuestionarse si el análisis de la causalidad del gasto implica una evaluación de carácter subjetivo u objetivo, a que se refieren particularmente las teorías del gasto conveniente y el gasto normal respectivamente. Se entiende que la subjetividad supone que es relevante tomar en consideración la voluntad del contribuyente, es decir, la finalidad del gasto. Ello está presente en las teorías referidas a la conveniencia o idoneidad y del gasto causal, por cuanto ambas implican un fin, el cual se determina subjetivamente por el contribuyente. Al respecto, Santivañez Guarniz (2009) se ha pronunciado a favor de una evaluación del principio de causalidad a nivel de motivación empresarial del gasto al considerar relevante “*la estrategia y objetivos empresariales*”. Por su parte, Simons, citado por García Mullín (1980, p.17) señala que diferenciar entre los gastos necesarios de aquellos de forma precisa y objetiva es una tarea inconcebible, debido a que la intencionalidad, es decir, los motivos que conlleven a realizar un determinado gasto, ya sean empresariales o de consumo personal, suelen estar entremezclados.

Por otro lado, la objetividad hace referencia a las circunstancias, es decir, el contexto en el cual se lleva a cabo la actividad empresarial y el gasto. En ese orden de ideas, la teoría de la normalidad o habitualidad pretende ser un criterio que uniformiza la deducibilidad de los gastos acotando las decisiones de los contribuyentes a fin de evitar la arbitrariedad. La teoría del *gasto inherente* que describe Montestruque Rosas (2015) se encuentra en la misma línea de pensamiento, porque exige que el gasto y la renta guarden relación entre sí. Por su parte, la teoría del gasto causal, descrito por Monstretruque Rosas, conjuga la objetividad, al exigir una vinculación entre el gasto y la actividad económica, con la subjetividad, al tomar en cuenta la finalidad del gasto, que debe ser la generación de renta gravada. Finalmente, el gasto indispensable también atiende a un criterio subjetivo puesto que verifica los efectos del gasto en la generación de renta gravada.

En el ejemplo previamente propuesto, la subjetividad viene dada por la justificación o motivación empresarial que tiene el contribuyente así como el destino específico que éste le otorgue¹³. En ese sentido, la necesidad del gasto dependerá de la justificación del contribuyente: al tratarse de una erogación propia de un programa de responsabilidad social, esta tiene por finalidad última una serie de beneficios para su empresa, como es la mejora de sus relaciones con el grupo de interés

¹²En dicha resolución el Tribunal Fiscal señala: “*el gasto observado estaba vinculado con la generación de la renta gravada, aun cuando la recurrente no hubiese llegado a contratar a todos los beneficiarios de los premios otorgados*”.

¹³En las resoluciones N° 6072-5-2003 y 8278-4-2012, se recoge este criterio, y se señala lo siguiente “*la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituye gasto deducible mientras que para otra no.*”

“comunidad”, así como una mejora de su imagen pública, entre otros, y por tanto, es conveniente y deducible. En un extremo de esta perspectiva, existen quienes que argumentan que, en la medida que una empresa tiene por finalidad el lucro, todo lo que se realice tendrá por finalidad la obtención de utilidades, rentas (Montestruque, 2006; Tello Puerta, 2014). Sin embargo, es necesario preguntarse si debería existir algún límite a lo expuesto.

En efecto, la objetividad, aplicada al ejemplo propuesto, justamente determina si se trata de un gasto habitual o normal de acuerdo a la actividad que realiza el contribuyente. En el contexto actual, en el caso de las empresas dedicadas a la actividad de extracción de recursos naturales, es habitual que las empresas del sector busquen generar buenas relaciones con las comunidades y, por tanto, sería un gasto que cumple con el principio de causalidad. No obstante, los programas de capacitación laboral normalmente no son utilizados para generar ahorros en los costos de contratación de personal. Por ello, una objeción contra el criterio de normalidad es aquella que indica que podría ser una limitante para la innovación empresarial. (Cahn-Speyer Wells, 2008, p. 232).

En un artículo más reciente, Villanueva Gutiérrez (2014) señala que en el derecho comparado existen dos teorías sobre las formas de evaluar al principio de causalidad de los gastos. Por un lado, la teoría subjetiva establece que el análisis de la causalidad pasa por determinar el destino del gasto. Por otro lado, la teoría objetiva exige que exista vinculación entre el gasto y la renta, lo cual se evalúa objetivamente.

El artículo de Villanueva Gutiérrez es otro esfuerzo aislado de proponer nuevas líneas de investigación respecto al principio de causalidad que sean diferentes a la clásica dicotomía ya agotada sobre la interpretación amplia del principio de causalidad: la objetividad y la subjetividad en función de la cual se determina si un gasto es causal. El autor manifiesta expresamente lo que se encontraba entre línea en los artículos de Hernández Berenguel (2002) y Montestruque (2006). No obstante, el autor va un paso más allá e indica que estos conceptos no se contraponen, si no que se complementan y que se encuentran presentes en nuestra legislación sobre la imposición a las rentas empresariales en los conceptos de proporcionalidad y normalidad. Sobre el particular, la tesis planteada por el profesor Villanueva Gutiérrez, únicamente podrá comprobarse si se contrasta con la legislación y la jurisprudencia sobre el principio de causalidad.

3. El principio de causalidad en la Derecho Tributario Peruano.-

3.1. Los elementos legislativos para evaluar del principio de causalidad.-

El principio de causalidad es definido por el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en términos de “necesidad” del gasto para generar la renta gravada y/o mantener su fuente productora, el cual es complementado con los criterios de normalidad y proporcionalidad¹⁴. De este modo, la legislación establece expresamente que el principio de causalidad comprende tres conceptos: la necesidad, la normalidad y la razonabilidad.

¹⁴ La norma prevé también el criterio de generalidad, que es específico respecto de los gastos a favor del personal. Concordamos con Villanueva Gutiérrez (2013, p. 170 -- 172) cuando señala que este no forma parte del contenido del principio de causalidad, dado que no es aplicable al universo de gastos. Por ello, este criterio no formará parte del presente análisis.

Asimismo, prevé que el resultado del gasto debe ser la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora de renta. Ello fue anotado por Hernández Berenguel (2002, p. 297-303) quién analiza el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y señala que existen dos formas de que exista una “*relación causa y efecto*” entre el gasto deducible y la renta gravable. Por lado, en el caso que la renta gravada es un efecto del gasto considerado deducible. Otro lado, el gasto puede haber generado la “correcta conservación de la fuente productiva” e indirectamente la generación de renta gravada.

Al respecto, es pertinente preguntarse qué se entiende por generación de renta gravada y qué se entiende por mantenimiento de la fuente productora de renta. La generación de renta gravada se refiere a la obtención de rentas empresariales, lo cual remite al concepto de renta empresarial gravada por el impuesto a la renta peruano.

Como se revisó en líneas precedentes, el concepto de renta empresarial responde de manera predominante a la teoría de flujo de riqueza. En ese orden de ideas, comprenderá la renta generada por la actividad empresarial, entendida como fuente desde la perspectiva de la teoría de renta-producto, así como a las ganancias de capital – lo cual es reconocido expresamente en artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a los ingresos provenientes de actividades accidentales, eventuales, e incluso obtenidas a título gratuito, así como cualquier otro ingreso que provenga de operaciones con terceros. Por ello, una primera interpretación del principio de causalidad es que un gasto es deducible si éste tiene como consecuencia la generación de una renta – fuente producto, por ejemplo, la prestación de servicios de publicidad que promociona los productos fabricados por la empresa; de una ganancia de capital, por la retribución del estudio de abogados que negocia la venta de acciones de su propiedad; de un ingreso a título gratuito, como los gastos notariales para la celebración del contrato de donación de un inmueble a efectos de aceptar la donación.

Asimismo, con relación a las ganancias de capital, el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, indica expresamente que sobre la deducción de gastos por concepto de ganancias de capital. De acuerdo a lo establecido por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el caso de enajenaciones de bienes se deducen sus respectivos costos computables. Ello implica que se admiten la deducción de las pérdidas producto de negocios no fructíferos, por cuanto, las ganancias de capital implican la enajenación de bienes de capital.

Respecto a los ingresos accidentales que, conforme a García Mullín (1980, p. 18) se refiere a aquellos provenientes de actos accidentales que no son habituales o propios de la actividad del contribuyente, en tanto, no está organizado para ello. Así, los gastos orientados a llevar a cabo este tipo de actividades cumplirían con el principio de causalidad. En otras palabras, no sería un argumento válido para negar el carácter causal de un gasto si este no se vincula con la principal actividad del contribuyente. Por tanto, para determinar la causalidad del gasto es insuficiente verificar solamente el objeto social de la empresa, o la información en el Registro Único de Contribuyente (RUC) en lo relativo a sus actividades económicas, o incluso verificar el giro del negocio del contribuyente.

Este sería el supuesto de una empresa dedicada a la construcción y venta de edificios de departamentos que, debido a que no logró vender una de las unidades inmobiliarias producidas en un periodo largo de tiempo, una persona solicite el alquilar el bien inmueble por el periodo de un año. Esta sería un renta accidental por cuanto la empresa no está organizada para el alquiler de bienes y ello no forma parte de sus operaciones habituales, ni de su *modus operandi*. En ese orden

de ideas, el gasto para poner en óptimas condiciones para su uso estaría vinculado a la generación de renta gravada, y por tanto, causal, a pesar de que no se trata de una operación propia del giro del negocio de la empresa, siendo que la empresa no puso el inmueble en alquiler.

Como se puede notar, en el caso de los ingresos accidentales, el contribuyente no desarrolla sus actividades habituales – es decir, que no actúa de acuerdo a su *modus operandi* a que se refiere el criterio de normalidad recogido en nuestra legislación– no obstante, el gasto está vinculado a la generación de renta gravada, y podría ser considerado como causal.

Con relación a los ingresos eventuales, esto es, que dependen de un “factor aleatorio” (García Mullín, 1980, p. 18), que se da en el caso de las loterías o juegos de azar. En estos casos, la voluntad del contribuyente es irrelevante dado que no supone que la fuente sea habilitada para generarla (no existiría habilitación racional de la fuente). Este tipo de renta pondría en cuestión la aplicación de un criterio subjetivo en todos los casos, pues, la voluntad del contribuyente no es determinante en este tipo de gastos.

Por otro lado, respecto al significado del “*mantenimiento de la fuente productora de renta*”, la norma expresamente señala que la causalidad también se refiere a los gastos necesarios para tal finalidad. Al respecto, Durán Rojo (2009, p. 9) señala lo siguiente:

“También se reconoce la deducción de los gastos necesarios para mantener la fuente productora de renta, entendiéndose por esta – a tenor de lo señalado en la RTF 261-1-2007 –, al capital, corporal e incorporal, que al tener un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como el caso de las cosas, muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.”

De acuerdo con la interpretación del Durán Rojo (2009), la fuente de las actividades empresariales es equipalente al capital, el cual comprende bienes corporales e incorporables, en efectivo o en especie, que posibilitan que se lleve a cabo la actividad empresarial. Al respecto, es pertinente anotar que las fuentes que producen rentas empresariales no son homogéneas, según lo analizado en los párrafos previos, que podrían variar según se trate de rentas producto, ganancias de capital, ingresos accidentales o eventuales.

Por su parte, cuando el Tribunal Fiscal define el principio de capacidad normalmente no se aleja del texto literal contenido del encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece que son deducibles los “*gastos necesarios para la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora*”. Así, en las resoluciones de finales de los años noventa e inicios de los 2000, el Tribunal Fiscal establece que contenido de “necesario” en el sentido que un gasto cumple con tal característica si existe una vinculación, directa o indirecta, entre éste y la “*generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente productora*”. No obstante, queda pendiente la siguiente pregunta: ¿qué significa la expresión “*generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente productora*” a la cual deben vincularse los gastos necesarios?

En este punto es pertinente indicar que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta comprende un listado de gastos deducibles que como es evidente por su redacción no es taxativa. En efecto, así lo ha interpretado la doctrina nacional, cuando señala que los supuestos de gastos deducibles previstos en el mencionado dispositivo no son taxativos (Hernández Berenguel 2002; Durán Rojo 2009) que comprende gastos tales como intereses, respecto de inmuebles, vehículos, de viajes, de representación, entre otros.

Al respecto, García Mullín (1980, p.78-79), Reig (2006) y Durán Rojo (2009) apuntan que, en términos generales, a la renta bruta no solamente se le restan las deducciones propias de la sistemática del impuesto, sino también otros conceptos que responde a mecanismos de política económica con fines promoción o incentivo, a los cuales denominan como “desgravaciones”. En palabras del primer autor, las deducciones que se rigen por el principio de causalidad, puesto que forman parte de la esencia del impuesto, considerando que la renta es un concepto neto. Por otro lado, las denominadas desgravaciones son dispuestas por legislador por razones de política económica y las considera como incentivos económicos.

Este sería el caso de las donaciones que cumplen con los requisitos previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este se trataría de un incentivo del Estado a favor de que las empresas aporten a causas sociales, que implica un fin extra fiscal, y por tanto, se encontraría fuera de la estructura del impuesto, y estaría fuera de la lógica de causalidad. Ello en razón a una interpretación sistemática, dado que, en el caso de las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, las donaciones que cumplen con los mismos requisitos obtienen el derecho a un crédito fiscal que disminuye el importe del impuesto a pagar (artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta).

El mencionado dispositivo señala expresamente que no serán deducibles los gastos expresamente prohibidos por la ley. De este modo, el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece un conjunto de gastos cuya deducibilidad no está permitida, como por ejemplo, los gastos personales, las multas impuestas por las entidades estatales, las donaciones y liberalidades, entre otros. En el caso de los gastos personales y aquellos por concepto de liberalidades, entre otros, su prohibición se explica porque no cumplen con el principio de causalidad. Esto se debe a que las liberalidades, dada su naturaleza, no se encuentran vinculadas a ningún aspecto de la actividad empresarial.

En ese orden de ideas, los difusos alcances del principio de causalidad encuentran claridad en parte en los conceptos previstos expresamente por la legislación del Impuesto a la Renta, específicamente, en los supuestos previstos en los incisos a) y d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, los conceptos de liberalidad y gastos personales deben ser considerados como límites a los conceptos de gastos necesarios.

Sobre el particular, Bravo Cucci (2013) propone una lectura interesante respecto a las donaciones, indicando que existen donaciones que sí cumplen con el principio de causalidad, mientras que existen otras donaciones que no lo cumplen. Por ejemplo, en opinión del autor, se tratan de donaciones causales los gastos de representación, los cuales son reconocidos como causales por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Con relación a la opinión del citado autor, no es correcto equiparar las donaciones a los actos a título gratuito y sería más preciso indicar que los actos a título gratuito pueden ser causales o no. Las liberalidades, que sería un concepto que abarca a las donaciones, en efecto no son causales por cuanto, la Ley del Impuesto a la Renta así lo prescribe en el artículo 44, salvo que cumpla con los requisitos en inciso x) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta. No obstante, los actos a título gratuito que se vinculan con la actividad empresarial podrían ser causales y deducibles, como es el caso de los premios, los gastos de representación a favor de clientes o los gastos promocionales orientados a la masa de consumidores.

Por otro lado, una parte de los supuestos que están excluidos de la deducibilidad de conformidad con el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta se debe que a éstos no encuadran en la

definición de los gastos propiamente dichos. Por ejemplo, el caso de los montos desembolsados para la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo a las normas contable a que se refiere el inciso e) del mencionado artículo. Otros supuestos responden a “*criterios de valoración político tributarias*” como es el combate contra el fraude y la evasión fiscal (Miranda , 2014, p. 129), motivo por el cual se prohíben determinados gastos que el legislador ha considerado que no deben quedar expuestos o sujetos al solo cumplimiento del principio de causalidad y los criterios adicionales para la deducción de gastos, sino también a la exigencia de contar con los comprobantes de pago correspondientes; las limitaciones a las gastos por operaciones en las que estén involucrados paraísos fiscales (inciso m del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta) o la exclusión de los gastos constituidos por crédito entre partes vinculadas que son transferidos a terceros que asuman el riesgo crediticio del deudor (inciso s del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta), entre otros.

Finalmente, es pertinente hacer referencia a los conceptos de normalidad y razonabilidad del gasto. Según la jurisprudencia administrativa, y desde una perspectiva histórica, las diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que versan sobre este principio se refieren a éste desde una perspectiva amplia, de tal manera que admiten la deducción de gastos que se vinculen directa o indirectamente a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora. Así, existen numerosas resoluciones que acogen una interpretación amplia de dicho principio en los términos antes descritos (resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3- 2007). Estas señalan que la evaluación del principio de causalidad comprende la revisión de los criterios de normalidad y razonabilidad del gasto.

En la misma línea, la Tercera Disposición Transitoria de la Ley 27356 modificó la Ley del Impuesto a la Renta e introdujo expresamente los criterios de normalidad, razonabilidad, que habían sido recogidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Adicionalmente, **se señala que puede utilizarse otros criterios que pudieran surgir con el devenir del tiempo**. Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo 945, se modificó el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que, para determinar la causalidad de los gastos en general, se deberá verificar el cumplimiento de los criterios de normalidad y razonabilidad del gasto.

Al respecto, los autores como Hernández Berenguel (2002) y Durán Rojo (2009) indican que se ha flexibilizado la interpretación del principio de causalidad. Tales modificaciones legislativas son consideradas por la doctrina nacional como una precisión puesto que no modificaron el principio de causalidad porque la normalidad y la razonabilidad estaban ímplicitos en la normativa del Impuesto a la Renta (Hernández Berenguel, 2002; Villanueva Gutiérrez, 2014).

En cuanto a la normalidad, Hernández Berenguel indica este concepto deber será evaluado en función de la “*actividad desarrollada por el contribuyente (...) así como las circunstancias y según las condiciones del mercado existentes en el periodo en que se incurrió en ellos.*” (2002, p. 299). En la legislación colombiana, se predica la relación de causalidad con respecto a las actividades productoras de renta, tal como anota Cahn-Speyer Wells (2008, p. 238).

Por ejemplo, en la legislación colombiana, la necesidad y la proporcionalidad (conceptos contenidos en su legislación sobre el Principio de Causalidad) se deben evaluar con criterio comercial, según Cahn-Speyer Wells (2008, p. 236). Si bien ello no ha sido recogido expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta peruana, se aprecia que la jurisprudencia peruana ha señalado algo similar en la Resolución N° 4572-4-2002. En el mismo sentido se pronuncia Durán Rojo (2009, p. 10) al señalar que el *modus operandi* del contribuyente es un elemento a analizar respecto del principio

de causalidad. Sobre el particular, el autor hace una precisión: que el análisis del *modus operandi* no se limita a la actividad principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC).

En opinión de Villanueva Gutiérrez (2014), este criterio complementa la causalidad objetiva, dado que *“atiende no tanto al sujeto que decide y practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho”*. Añade que este criterio tiene como razón de ser moderar la *“consideración particular del empresario”*. No se puede perder de vista que la causalidad objetiva, en el sentido expresado en la presente tesis, pretende corregir el criterio del contribuyente al determinar su impuesto.

Por otro lado, con relación a la razonabilidad, Hernández Berenguel (2002, p. 299) señala que la razón de ser de este criterio es evitar la deducción desproporcionada respecto de la actividad que el contribuyente realiza, incluso si los ingresos son obtenidos en más de un ejercicio. Por su parte, Villanueva Gutiérrez (2014) señala que la razonabilidad está ligada a la causalidad subjetiva, es decir, aquella que toma en consideración la finalidad del gasto. Argumenta que los gastos, cuyo destino haya sido la generación de rentas gravadas, *“deberán ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados”*. De este modo, este criterio se presenta como un elemento que pretende corregir la proporción o la cantidad del gasto a ser deducido de la renta para determinar el Impuesto a la Renta.

4. Conclusiones preliminares.-

De lo expuesto en el presente capítulo, se pueden arribar a las siguientes conclusiones preliminares:

- El principio de causalidad tiene una gravitante presencia en la determinación del impuesto sobre la renta empresarial porque afecta la extensión de su base imponible. No obstante, discernir entre aquello que es causal de lo que no ha representado y representa una gran dificultad para los intérpretes. El principio de causalidad tiene un carácter indeterminado, en el sentido que no tiene una definición cerrada, siendo que ha sido interpretado de diversas formas y es dinámico en el tiempo.
- La doctrina nacional ha establecido interpretaciones dicotómicas sobre el principio de causalidad: una teoría de interpretación estricta o restrictiva y otra de interpretación amplia. La primera ha sido recogida por los autores clásicos, la cual se ha ido flexibilizando con el tiempo, proceso del que también ha formado parte la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la legislación peruana sobre la imposición a la renta empresarial.
- Existen otros aspectos del principio de causalidad que deberán ser contrastados con la legislación y jurisprudencia peruana sobre la materia, a efectos de conocer los alcances del principio materia de estudio. Una de ellas es si este principio deber ser evaluado en forma previa o en forma posterior a la generación de riqueza. La segunda está referida a si el análisis de la causalidad del gasto implica una evaluación de carácter subjetivo u objetivo.
- La legislación establece que el principio de causalidad comprende expresamente tres conceptos: la necesidad, la normalidad y la razonabilidad. El Tribunal Fiscal que, a finales de los años noventa e inicio de los 2000, dio origen a una línea jurisprudencial que propuso que los gastos necesarios comprendía a aquellos vinculados indirectamente a la generación de renta y/o al mantenimiento de su fuente productora. En estos casos, sería de aplicación los criterios de normalidad y proporcionalidad.

- Los alcances del principio de causalidad se encuentra limitado por conceptos previstos expresamente por la legislación del Impuesto a la Renta, específicamente, los supuestos previstos en los incisos a) y d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Ejemplos en los cuales se verifica ello se encuentran los conceptos de liberalidad y gastos personales que son conceptos excluidos de la definición de gastos necesarios.
- El concepto de renta empresarial previsto en nuestra legislación ofrece una alternativa para sistematizar los gastos necesarios, dependiendo del tipo de renta gravada a la que se vincula (renta producto, ganancia de capital, ingresos accidentales o eventuales). Asimismo, plantea atenuaciones respecto de la aplicación de los criterios de normalidad y razonabilidad.



Capítulo II: Descripción de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015

La presente investigación parte de la hipótesis según la cual las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no conforman una doctrina jurisprudencial que permita dotar de contenido al significado y alcances de dicho principio. Con el fin demostrar ello, el objetivo del segundo capítulo consiste en describir y sistematizar las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 cuyas controversias versen sobre el principio de causalidad. De este modo, producto de la revisión de las resoluciones se pretende verificar si existen criterios reiterativos, que conformen una doctrina jurisprudencial, emitidos por las diferentes salas especializadas del Tribunal Fiscal competentes en la materia en el periodo objeto de la presente investigación, y de ser el caso, señalar cuáles son estos.

Para tal efecto, el presente capítulo consta de dos secciones. En primer lugar, se introduce al estudio de la resoluciones del Tribunal Fiscal explicando qué se entiende por doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal para efectos de la presente tesis. Para ello, se explica brevemente lo dispuesto en la legislación, así como lo señalado por la doctrina nacional y autores clásicos.

La segunda sección de este capítulo se avoca a la materia de investigación y se explican los hallazgos de la revisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015. Por la cantidad de resoluciones emitidas respecto al principio de causalidad, no será posible referirse puntualmente a cada resolución, siendo que el contenido de cada una de las resoluciones revisadas en esta investigación se encontrará en los anexos de la tesis. Esta sección del capítulo es descriptiva, indicando las principales características a las resoluciones revisadas. Asimismo, es analítica dado que se señalan cuáles son los criterios que se pueden deducir de las resoluciones estudiadas que calzan en la definición de doctrina jurisprudencial propuesta en la primera sección del capítulo.

1. Anotaciones sobre la doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal.-

1.1. La doctrina jurisprudencial y las fuentes del Derecho Tributario.-

La jurisprudencia es una fuente del derecho constituida por el conjunto de decisiones de un órgano determinado en ejercicio de su función jurisdiccional (Tribunal Constitucional, 2004; Atienza Rodríguez, 2013, p. 333). De este modo, la doctrina jurisprudencial se refiere al marco jurídico contenido en la jurisprudencia. En palabras de Aguiló citado por Atienza Rodríguez (2013, p. 333) son “las normas jurídicas generales” que se pueden extraer de conjunto de las decisiones de un determinado órgano competente que se incorporan al derecho por efecto su “reiteración”.

En la misma línea, Indacochea Prevost (2015 p. 317) señala que la doctrina jurisprudencia es el “*resultado institucional*” compuesto por la suma de los criterios de un determinado órgano, cuya formación no depende completamente de la voluntad de sus miembros sino del uso reiterado por sus componentes (por ejemplo, las salas, juzgados, según corresponda) y del uso reiterado en el tiempo¹⁵.

¹⁵ Para mayor detalle, revisar el artículo citado. En él, la autora desarrolla un análisis conceptual sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que comprende el precedente y la doctrina jurisprudencial. Guardando las diferencias entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal, para efectos de la presente investigación, dicho desarrollo conceptual se puede

Por su parte Tarsitano (2008, p. 858) se ha referido a la “*interpretación jurisprudencial*” en términos similares a lo anotados en el párrafo anterior. Asimismo, Durán Rojo (2014, p. 49) ha denominado a la doctrina jurisprudencial bajo la denominación de la “*doctrina de los tribunales o de órganos jurisdiccionales*”. Ambos autores le otorgan especial relevancia al hecho que la doctrina jurisprudencial constituye un marco jurídico para la resolución de futuras decisiones.

De acuerdo con Atienza Rodríguez (2013) e Indacochea Prescott (2015) ello se debe a que en las decisiones jurisdiccionales existe una vocación de universalidad, es decir, un “*(...) compromiso hacia el futuro (...)*” por parte del órgano resolutor que resuelve un caso en un sentido determinado, y por tanto, ante una controversia que plantea un supuesto con iguales características, deberá resolver en el mismo sentido. Asimismo, tal vocación de universalidad constituye para los ciudadanos una garantía de mayor seguridad jurídica e igualdad (Caller Ferreyros, M. E., & Ruiz Reyna Farje, 2013, p. 20-22).

De lo expuesto, para efectos de la tesis, la doctrina jurisprudencial se refiere a la suma de los criterios que sustentan las decisiones de un determinado órgano resolutor, en ejercicio que su función jurisdiccional y que por su carácter reiterativo en el tiempo y a nivel de sus componentes, que permiten construir un marco jurídico sobre un concepto jurídicoparticular.

La jurisprudencia constituye una fuente de derecho conforme lo ha expresado el Tribunal Constitucional (2004) en la sentencia recaída en el expediente N° 00047-2004-AI (fundamento 32 a 39). Particularmente, en el fundamento 34, se señala lo siguiente:

“34. Consecuentemente, en nuestro sistema jurídico la jurisprudencia también es fuente de derecho para la solución de los casos concretos, obviamente dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente.

(...) En efecto, es inherente a la función jurisdiccional la creación de derecho a través de la jurisprudencia.”

En el ámbito tributario, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece un listado de fuentes de derecho aplicables en esta materia. De una primera lectura del texto del citado artículo, pudiera interpretarse que el listado estaría organizado en un determinado orden prelación¹⁶, sin embargo, dicho artículo no puede leerse de forma literal y es necesario precisar su significado, conforme se explica a continuación.

aplicar respecto al Tribunal Fiscal, dado que éste último, con menores competencias, ejerce la función de decidir el derecho en el caso concreto considerando todas sus “*circunstancias y propiedades relevantes*”.

¹⁶ “NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) *Las disposiciones constitucionales;*
- b) *Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c) *Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d) *Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) *Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) **La jurisprudencia;**
- g) *Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) *La doctrina jurídica. (...)*” (El énfasis es agregado).

En el inciso f) de la citada norma, se considera fuente del derecho tributario a la jurisprudencia. Si se partiera de la premisa que dicho dispositivo establece un orden de prelación, la jurisprudencia estaría ubicada inmediatamente después de las normas reglamentarias, tales como los decretos supremos, y antes de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria con carácter general, como son las resoluciones de superintendencia de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT). Así, de la literalidad de la norma citada, podría interpretarse que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal tiene una mayor jerarquía respecto de las resoluciones de superintendencia de la SUNAT, o que los decretos supremos tienen una mayor jerarquía que las resoluciones del Tribunal Fiscal.

No obstante, tal afirmación no es correcta porque tanto los decretos supremos y las resoluciones de superintendencia de SUNAT se encuentra en un plano diferente al de la jurisprudencia y la doctrina jurídica, y por tanto, no sería correcto predicar un orden de prelación entre ellos. Las fuentes productoras del derecho, tales como la Constitución, las leyes y los reglamentos – por ejemplo, los decretos supremos y las resoluciones de superintendencia, son fuentes coercitivas en la medida que son de obligatorio cumplimiento y contienen un precepto de carácter general y abstracto (Sevillano, 2014, p. 75). Estas se organizan en un sistema jerárquico de tal modo que las normas de mayor jerarquía otorgan validez a las normas de rangos interiores, conforme lo explica el Tribunal Constitucional (2004, fundamento 47) y la doctrina nacional (Durán Rojo, 2014, p.49).

A diferencia de ello, la jurisprudencia cumple un rol complementario con el fin de dotar de contenido a los conceptos contenidos en las normas jurídicas y tiene una naturaleza diferente a fuentes productoras de normas jurídicas. Por un lado, Sevillano Chávez (2014, p. 78) señala que la jurisprudencia es “fuente indirecta”, en el sentido que no crea normas jurídicas sino que ayuda interpretar el contenido de las normas jurídicas. Por su parte, Durán Rojo (2014, p. 49 y 50) denomina la doctrina emitida por órganos estatales – reservando el nombre de jurisprudencia únicamente para los precedentes vinculantes --- y la considera como una fuente de interpretación que permiten al intérprete “desentrañar el contenido de significado” de los dispositivos legales.

En suma, la doctrinal jurisprudencial es una fuente de derecho (indirecta o de interpretación) que tiene un fin complementario a las normas jurídicas y permite construir un marco jurídico conceptual. Esta es producto los criterios reiterativos que sirven de referencia para la resolución de casos futuros. Por ello, estudiarla es una labor que contribuirá al entendimiento de conceptos como el principio de causalidad pues, de esta manera, se identificará el marco jurídico que dé cuenta respecto de los alcances y significado de este principio, como se explicará más adelante.

1.2. La función de “decir derecho” del Tribunal Fiscal.-

El Tribunal Fiscal es uno de los órganos resolutores en materia tributaria previstos en el artículo 53 del Código Tributario que se caracteriza por ser la última instancia en sede administrativa. Ello significa que frente a sus decisiones no cabe la interposición de un recurso de impugnación administrativo, siendo posible su revisión en sede judicial mediante la interposición de una demanda contenciosa administrativa. Así, entre sus principales funciones se encuentra la labor resolutoria en materia tributaria y aduanera a cargo de las salas especializadas. Otra de sus atribuciones es la de uniformizar la jurisprudencia a cargo de la Sala Plena.

Si bien el Tribunal Fiscal tiene independencia funcional, este órgano depende administrativamente del Ministro de Economía. Desde su primer antecedente histórico peruano, que data de 1934, hasta

la fecha, el Tribunal Fiscal ha pasado por un proceso paulatino para incrementar el grado de autonomía y de especialización técnica. Así, en su primera versión, sus miembros eran designados por entes políticos (Indacochea Gonzales, 1996) mientras que en la actualidad el procedimiento de nombramiento pasa un concurso público de los méritos, procedimiento regulado por el artículo 99 y siguientes del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 152-2012-EF.

De este modo, actualmente las once salas especializadas¹⁷ que componen el Tribunal Fiscal están integradas por especialistas tributaristas que acceden al cargo mediante concurso público de méritos y son ratificados cada tres años. De este modo, se pretende garantizar que quienes ejercen el cargo de vocales del referido tribunal sean profesionales conocedores de la materia tributaria. En ese sentido, las resoluciones deberían reflejar el nivel especialización en el Derecho Tributario.

En este punto, es pertinente preguntarse si las decisiones que toma el Tribunal Fiscal en el ejercicio de su función resolutoria en casos particulares suponen el ejercicio una función jurisdiccional. Sobre el particular, existe una discusión con relación a si la función jurisdiccional puede ejercida por los tribunales administrativos, como es el Tribunal Fiscal. Parte de esta cuestión se manifiesta en el debate sobre el control difuso de constitucionalidad que se puede observar en dos sentencias del Tribunal Constitucional¹⁸, a propósito del control difuso en sede administrativa, materia que excede los alcances de esta investigación.

Más allá de tal interrogante sobre el ejercicio de funciones de carácter jurisdiccionales, en sentido estricto por parte de los tribunales administrativos como el Tribunal Fiscal, a efectos de la presente tesis se entiende que este órgano colegiado ejerce la *ius-dictio*, en un sentido amplio, esto es, que concretiza el derecho abstracto en el caso concreto al resolver las controversias entre la Administración Tributaria y los deudores tributarios.

Un autor clásico sobre teoría general del derecho como Kelsen (1982, p. 152) expresa esta idea de manera clara cuando se refiere a la administración indirecta a cargo de la autoridad administrativa. El autor señala que cuando una autoridad administrativa impone una sanción, dicho acto administrativo emitido por la autoridad pública competente no sería “*esencialmente diferente*” de una sentencia judicial que condena a un sujeto por la comisión de un delito penal, en la medida que se trate una acción indirecta. En opinión de dicho autor, la jurisdicción pretende alcanzar los fines del estado de forma indirecta, mientras que la administración puede hacerlo también de forma directa, cuando construye carreteras o presta atención hospitalaria a los enfermos, la cual es “*esencialmente diferente de la jurisdicción y de la administración indirecta*” (Kelsen, 1982, p. 152).

Asimismo, la doctrina nacional ha dado entender que la posibilidad de que la doctrina jurisprudencial también puede estar conformada por las decisiones de órganos administrativos como el Tribunal Fiscal. Así, Durán Rojo (2014, p. 49) hace mención a la “*doctrina de los tribunales*” --- en alusión a los

¹⁷De las cuales las salas nuevo y once se encuentran temporalmente inactivas. Las salas especializadas en Tributos Internos (administrado por SUNAT y otros tributos) son las competentes para resolver controversias sobre el principio de causalidad, que son las salas uno a la cinco, la sala ocho y la diez (Tribunal Fiscal, 2016).

¹⁸La primera, la STC N° 3741-2004-AA/TC a propósito del caso “Salazar Yarlénque”, reconoce que los tribunales administrativos de alcance nacional pueden ejercer el control constitucional de las leyes. Por otro lado, la STC N° 4293-2012-PA/TC, revoca el precedente anterior, y niega que los tribunales administrativos puedan ejercer el control difuso. Entre los fundamentos de dicha decisión está la idea según la cual los tribunales administrativos de ninguna manera pueden ejercer la función jurisdiccional, por cuanto ésta está atribuida al Poder Judicial de manera exclusiva y única.

jueces---y a la doctrina de “*órganos jurisdiccionales*”---refiriéndose a los órganos que, sin ser judiciales, ejercen función jurisdiccional). Por su parte, Caller Ferreyros, M. E., y Ruiz Reyna Farje (2013) se refieren al Tribunal Fiscal como un órgano facultado a producir jurisprudencia producto de sus decisiones respecto de controversias concretas.

En suma, prafraseando a Kelsen, la actividad del Tribunal Fiscal al resolver una controversia tributaria no difiere en esencial de la labor que realiza un juez del Poder Judicial. Ello se debe a que ambos deben individualizar las normas jurídicas contenidas en la legislación de carácter general y abstracto en un caso específico, creando un derecho de carácter particular y concreto.

Así, por ejemplo, en lo referido al principio de causalidad del gasto, la norma general y concreta establece que los gastos que sean necesarios para la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora --- en condiciones para producirla, tomando en consideración los criterios de normalidad y razonabilidad. El Tribunal Fiscal, cuando resuelve una controversia sobre si un determinado gasto – por ejemplo, uno por concepto de responsabilidad social empresarial a favor de la comunidad ubicada en la zona de influencia de las actividades empresariales, que consiste en un programa de capacitación laboral --- estará creando un derecho particular y concreto al decidir si el referido gasto cumple o no con el principio de causalidad.

1.3. La doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal.--

Por medio de la creación del derecho particular y concreto que se concreta en la decisión emitida por el Tribunal Fiscal, también se establecen criterios sobre la aplicación de las normas en materia tributaria, los cuales pueden asentarse como doctrina jurisprudencial producto de su uso reiterado por las diferentes salas que conforman dicho tribunal en el tiempo (Indacochea Prevost, 2015, p. 317).

Como se explicó en líneas precedentes, la doctrina jurisprudencial es un “*resultado institucional*”, por tanto, en el caso de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal, su existencia no depende enteramente de la voluntad de quienes conforman una sala especializada del Tribunal Fiscal, por el hecho que se compone una suma de los criterios reiterativos en el tiempo a nivel de todas las salas. De modo tal que se crea este marco jurídico conceptual que tiene por objeto servir como referencia para futuras decisiones sobre la materia.

En ese sentido, la doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal es el conjunto de los criterios que sustentan las decisiones de dicho órgano resolutor, que por su carácter reiterativo, permita construir un marco jurídico sobre un concepto jurídico particular. En la presente investigación la doctrina jurisprudencial materia de estudio es la referida a la aplicación del principio de causalidad de los gastos en la determinación de la renta empresarial.

Cabe resaltar que en el periodo de 2013 a 2015 no se hayan llevado a cabo procesos de nombramiento de nuevos vocales. Esto significa que en el periodo materia de estudio no han existido mayores variaciones respecto a vocales que conforman las salas especializadas, y, por tanto, sería previsible que exista cierta uniformidad en cuanto a los criterios utilizados para resolver las controversias respecto a la causalidad, al menos al interior de cada sala.

De acuerdo con la hipótesis de la presente investigación, las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no conforman

una línea jurisprudencial o doctrina jurisprudencial útil para comprender los alcances del principio de causalidad. En ese sentido, para verificar que la hipótesis es verdadera sería necesario que, producto de la revisión de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el periodo de 2013 a 2015, no se encuentren criterios reiterativos a nivel de todas las salas especializadas competentes en el periodo estudiado.

Antes de revisar las resoluciones propuestas, se necesario precisar explicar su distinción respecto de los precedentes de observancia obligatoria y su importancia en la delimitación del principio de causalidad.

1.3.1. La doctrina jurisprudencial y el precedente vinculante.-

De acuerdo a una interpretación razonable de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, se considera que la jurisprudencia es fuente de interpretación (Sevillano, 2014). No obstante, es necesario determinar el significado del término jurisprudencia. En este punto, cabe diferenciar la doctrina jurisprudencial del precedente vinculante. Este último es un criterio de interpretación fijado expresamente como tal, con carácter general, de obligatorio cumplimiento y sujeto a publicación en el Diario Oficial el Peruano¹⁹.

En materia tributaria, el Tribunal Fiscal tiene la facultad de fijar precedentes en los casos a que se refiere el artículo 154 del Código Tributario²⁰, denominados por el Código Tributario como “Jurisprudencia de Obsevancia Obligatoria”, esto es, cuando interpreten con carácter general el sentido de las normas tributarias, cuando ejerzan control de legalidad de los reglamentos a que se refiere el artículo 102 del Código Tributario, cuando el motivo de su emisión es porque constituyen un criterio recurrente de las salas especializadas o por los resolutores-secretararios de la oficina de quejas. Estos precedentes son vinculantes para la Administración Tributaria.

La principal diferencia entre el precedente, también denominado como precedente normativo, y la doctrina jurisprudencial es que el primero tiene carácter vinculante para el órgano que lo emite y los órganos de menor jerarquía, mientras que el segundo no lo tiene (Atienza, 2013; Caller Ferreyros, M. E., & Ruiz Reyna Farje, 2013, p. 20). Para efectos de la presente la tesis, el precedente normativo será denominado como precedente mientras que el precedente no normativo será referido como doctrinal jurisprudencial.

1.3.2. La doctrina jurisprudencial y la definición del principio de causalidad.-

De este modo, si bien el Tribunal Fiscal es competente para emitir precedentes cuando existe un criterio recurrente, tales criterios reiterativos mantendrán la calidad de doctrina jurisprudencial independientemente de que sean declarados como precedentes vinculantes de modo expreso por el Tribunal Fiscal. Por ejemplo, en materia del principio de causalidad existe una línea jurisprudencial sobre el carácter amplio expresada en las numerosas resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99,

¹⁹En nuestro sistema jurídico peruano, los precedentes pueden ser emitidos por el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y por tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal. Caller Ferreyros, M. E., & Ruiz Reyna Farje (2013 p. 19 – 35) Las hacen un desarrollo muy interesante, en materia tributaria, sobre qué se entiende por cada uno de ellos . Únicamente se hace referencia a este texto, por cuanto, excede los alcances de la presente investigación.

²⁰El texto del artículo 154 del Código Tributario vigente a la fecha esencialmente se ha mantenido en el periodo materia de estudio (2013 a 2014), a pesar que el año 2013, se aprobó un nuevo Texto Único Ordenado, mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007, y conforme lo ha anotado la doctrina nacional (Villanueva, 2014; Benites, 2014; Montestruque, 2005; Hernandez Berenguel, 2002), lo cual fue explicado con mayor detenimiento en el primer capítulo. No obstante, a la fecha, este criterio reiterativo no ha sido recogido expresamente en un precedente.

Otro ejemplo es el caso de la doctrina jurisprudencial respecto a los criterios de normalidad y proporcionalidad, los cuales tampoco fueron recogidos en una jurisprudencia de observancia obligatoria. Sin embargo, ello ya no sería necesario, por cuanto, tal doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal fue positivizada en la Ley del Impuesto a la Renta, tal como se ha indicado en el primer capítulo.

De acuerdo a lo desarrollado en el primer capítulo, el principio de causalidad es indeterminado, en el sentido que no tiene una definición cerrada, y es un concepto dinámico en el tiempo respecto del cual ha existido una tendencia a flexibilizar su interpretación. Por ello, es muy ilustrativo revisar cómo se resuelven las controversias respecto de su aplicación en los casos concretos a efectos de desentrañar el significado del principio de causalidad.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal juega un papel preponderante – más no necesariamente definitivo – en la resolución del caso concreto. Ello en razón a que es el órgano especializado en materia tributaria con mayor jerarquía a nivel administrativo competente para pronunciarse en materia tributaria. Cabe precisar que, a pesar de que el Poder Judicial, por medio del Procedimiento Contencioso-Administrativo, puede decidir de manera definitiva respecto de las controversias en materia tributaria, este aún no es un órgano suficientemente especializado en tal materia.

Por ello, a continuación se señalarán los principales hallazgos de la revisión de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los años 2013 a 2015 así como criterios recurrentes que cumplen puede ser considerados doctrina jurisprudencial en los términos en virtud a que su carácter reiterativo.

2. Descripción de las resoluciones revisadas en la presente investigación.-

La hipótesis de la presente investigación consiste en la siguiente proposición: las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no forman una doctrina jurisprudencial útil para comprender los alcances de dicho hipótesisprincipio. Para poner a prueba la veracidad de ello, se han revisado resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años de 2013 a 2015 cuyas controversias versan sobre la aplicación del principio de causalidad. Esta información es de carácter público, en tanto se pueden acceder a ellas mediante el buscador del Portal Web del Tribunal Fiscal.

Las resoluciones analizadas en la presente investigación contienen reparos a la determinación anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría del Régimen General, al cual se le ha denominado para efectos de la presente investigación, el impuesto sobre las rentas empresariales. Sin embargo, en una parte de las resoluciones, los reparos que cuestionan la causalidad del gasto también pueden tener incidencia en la determinación del importe del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas²¹. En

²¹ El crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas tiene como requisito sustancial que la adquisición sea permitida como “gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta”, de acuerdo con el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV. Esta disposición es interpretada en el sentido que las adquisiciones de bienes y servicios deben ser causales para que den derecho al crédito fiscal.

este tipo de casos, el análisis realizado se centró únicamente en lo referido a los efectos respecto del Impuesto a la Renta.

Con relación a los ejercicios gravables respecto de los cuales versan la resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas, se puede observar que las resoluciones emitidas en los años 2013 a 2015 se pronuncian principalmente respecto de los ejercicios gravables 2000 a 2006. De esto modo, se observa que el referido tribunal resuelve controversias sobre gastos efectuados, incluso, diez años antes de que estos sean revisados por el máximo órgano administrativo especializado en materia tributaria²².

2.1. El procedimiento utilizado para determinar los criterios recurrentes en el juicio de la causalidad del gasto.-

En primer lugar, es necesario describir el procedimiento de selección de las resoluciones materia de estudio. La presente investigación se enfoca únicamente en el principio de causalidad. Por ello, se estudiaron las resoluciones que contengan al menos una materia controvertida referida a establecer la causalidad del gasto. Para ello, se tomo en consideración el texto de la resolución. En este punto, es pertinente indicar que ha sido materia de estudio únicamente el texto de las resoluciones, y no se ha tenido a la vista ninguno de los expedientes administrativos que podrían dar mayores elementos de análisis respecto del caso concreto.

Conforme se indicó en el capítulo primero, los contribuyentes son quienes efectúan la determinación impuesto sobre sus rentas empresariales. Esta es objeto de examen por parte de la Administración Tributaria, en virtud a su facultad de fiscalización, la cual tiene carácter definitivo, pues hasta el ejercicio 2012 esta revisión solo podía ser única e integral por cada tributo y periodo²³. Por ello, en la resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los años 2013 a 2015 es frecuente que el dicho órgano resolutor se pronuncie respecto de varios reparos efectuados por la Administración Tributaria a la determinación de la obligación tributaria realizada por los contribuyentes. Al respecto, es pertinente precisar que el análisis y la información materia de examen describe únicamente los reparos que referidos al principio de causalidad.

El principio de causalidad no es el único aspecto que se debe evaluar para determinar si un gasto es deducible o no, conforme se explicó en el capítulo primero. Por ello, se han excluido del análisis las controversias sobre reparos referidos a la aplicación de la reglas de valor de mercado, el devengo, o el cumplimiento de los requisitos formales tales como la existencia de comprobante de pago y la bancarización. Respecto de las controversias respecto de la fehaciencia de las operaciones, se debe precisar que se ha encontrado resoluciones que cuestionan la causalidad pero en realidad se refieren únicamente a la fehaciencia de la operación.

Tampoco fueron materia de estudio las controversias referidas a reparos respecto al incumplimiento de requisitos específicos para determinados tipos de gastos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Así, por ejemplo se excluyeron los reparos respecto de provisiones y/o castigos por cobranza dudosa que no demuestre la morosidad del deudor, u otras condiciones establecidas por la norma para su deducción. Esta exclusión abarca las controversias respecto la

²² La excepción que confirma la regla es una resolución emitida en el año 2015 que en la cual es materia de controversia la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011.

²³ Actualmente, el Código Tributario prevé el procedimiento de fiscalización parcial, por medio del cual la autoridad tributaria puede realizar una revisión de una parte de los aspectos de la determinación de la obligación tributaria.

naturaleza de gastos que implican la aplicación de límites máximos y requisitos especiales por regulación expresa de la ley.

Aún después de los criterios de selección de las resoluciones, se han analizado un número considerable de resoluciones, siendo que una parte de ellas contenían más de un reparo a la causalidad de diferentes erogaciones. Dada la cantidad de controversias referidas a reparos por concepto de gastos debido el incumplimiento o la falta de acreditación del principio de causalidad contenidas en las resoluciones emitidas en los años 2013 a 2015, no será posible referirse puntualmente a cada reparo, siendo que la descripción de cada una de las resoluciones revisadas se encontrará en el Anexo 1 de la tesis.

Para efectos de análisis, se han dividido los reparos en función del tipo de controversia, esto es, si trata de una controversia de tipo conceptual o de tipo probatorio. Si bien en una parte importante de los reparos analizados existen ambos tipos de controversias, es pertinente diferenciarlos a efectos de sistematizar los criterios²⁴.

En las controversias de orden conceptual²⁵, la argumentación gira en torno a conceptos. Así, se refieren al significado que se debe atribuir a los conceptos de causalidad, necesidad, o a la calificación de los gastos dentro de dichas categorías. En otras palabras, este tipo de controversias tiene como objeto de análisis los conceptos y su significado y los argumentos que justifican que un determinado gasto debe ser considerado causal a efectos de la determinación del impuesto a la renta empresarial. Es necesario precisar que en la revisión de los reparos se ha puesto énfasis en las controversias conceptuales.

Las controversias de tipo probatorio, por su parte, consisten en determinar si se cuenta con los medios de prueba suficiente para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad. De acuerdo a Atienza Rodríguez (2013, p. 433-434), la controversia de prueba *“se trata de una conjetura (...) si ha tenido lugar un determinado hecho pasado (del hecho), a partir de los ciertos hechos – conocidos – del presente. (...) Las dificultades pueden entonces concernir a la fiabilidad de los diversos medios de prueba”*. De este modo, la discusión de este tipo se refiere a verificar que lo alegado a nivel conceptual ha ocurrido en la realidad. Este tipo de controversia también es relevante para el estudio del principio de causalidad porque los medios de prueba de la causalidad pueden manifestar el significado más concreto del principio de causalidad.

En este punto, es necesario precisar que la discusión sobre la acreditación de la causalidad del gasto no la misma que aquella referida a la fehaciencia la operación reparada. Si bien ambas son de tipo probatorio, esta última se caracteriza porque lo que está en cuestión es si los medios de prueba otorgan suficiente nivel de confianza para dar por cierto un determinado hecho alegado por las partes. Este tipo de controversias también se refieren a la cuestión sobre verificar si el gasto es tal como es descrito por el contribuyente

²⁴ De acuerdo con Atienza Rodríguez (2013, p. 431 – 495) el tipo de cuestiones o controversias es un elemento relevante para analizar la argumentación de los órganos jurisdiccionales. El autor identifica hasta ocho tipos de controversias que son procesales, probatorias, de calificación, de aplicabilidad, de validez, de interpretación, de discrecionalidad y de ponderación. De la citada tipología no se han recogido los problemas procesales, de aplicabilidad, de validez, de discrecionalidad ni de ponderación por cuanto exceden los alcances de esta investigación, la cual tiene como objetivo identificar la doctrina jurisprudencial referida al principio de causalidad.

²⁵ Atienza Rodríguez (2013, p. 434 – 435) señala que es problemático diferenciar entre las controversias de calificación de las de interpretación. Por ello, para efectos de la tesis, se ha considerado ambos tipos bajo la denominación de “controversia conceptual”.

y que no se trate de una simulación total o parcial²⁶. De este modo, una parte de las controversias de tipo probatorio respecto a la acreditación de la causalidad que pueden ser confundidas con controversias respecto de la fehaciencia.

Las resoluciones y sus respectivos reparos se refieren a una pluralidad de materias controvertidas. A efectos de analizar los criterios, se ha procedido a clasificarlos en tres categorías amplias en función del tipo de gasto: gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente, gastos a favor de terceros vinculados a la empresa (por ejemplo, trabajadores o clientes de la empresa) y gastos por adquisición de bienes y servicios.

Así, los gastos por adquisición de bienes y servicios comprenden aquellas erogaciones que, bajo la premisa de que sean verdaderos, se habrían realizado en beneficio del propio contribuyente. Este tipo de gastos comprende las contraprestaciones por los servicios en general, tales como asesoría, estudios de mercado, de publicidad, servicios financieros, así como la adquisición de diversos bienes muebles.

Por otro lado, los gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente comprende los gastos a favor del trabajadores con vínculo laboral, prestadores de servicios independientes, proveedores, socios y otros funcionarios con vínculo laboral, societario o contractual como, por ejemplo, los gastos de representación de eventos. Finalmente, las controversias respecto a gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyentes comprende gastos respecto de los cuales el contribuyente no obtiene contraprestación del beneficiario del gasto. En estos casos la Administración Tributaria considera que se trata de erogaciones que califican como liberalidades nodeducibles.

Finalmente, en este punto es pertinente explicar qué se entiende por criterio, recurrente o no, para efectos de la presente investigación. De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (RAE, 2016), se define el término criterio como una norma para conocer la verdad, y como juicio o discernimiento --- como segunda acepción. Es en ese sentido que se utiliza el término criterio. De este modo, se entiende por criterio aquel argumento expreso que tiene un carácter principal y específico por el cual el Tribunal Fiscal justifica su decisión respecto de la materia controvertida, conceptual o probatoria, que en todos los casos consiste en determinar si el gasto reparado cumple con el principio de causalidad para efectos de su deducibilidad para determinar el impuesto a la renta empresarial.

En este punto es pertinente precisar que, dado que cada caso tiene sus particularidades y, por tanto, en cada uno el Tribunal Fiscal ha expresado un criterio particular aplicable concreto, la labor realizada en la presente investigación ha consistido en abstraer cada uno de estos criterios a fin de agruparlos en criterios de carácter más general, hallando criterios reiterativos. En palabras de López Medina, citado por Atienza Rodríguez (2013, p. 90), los criterios reiterativos son líneas jurisprudenciales que se ubica en un nivel de abstracción medio, por cuanto *“identifican un patrón fáctico frecuentemente litigado”*.

Por tanto, a continuación se describen los criterios generales que, de la revisión de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los años 2013 a 2015, se han identificado como recurrentes. Para

²⁶ La simulación total se daría en el caso que el gasto deducido por el contribuyente nunca se ha llevado a cabo, como podría ocurrir en el caso de venta de facturas. Por otro lado, la simulación parcial se daría en el caso que el gasto se llevó a cabo, sin embargo, pero no en los términos que señala el contribuyente. Así por ejemplo, sería un gasto simulado parcialmente si el contribuyente deduce gastos de terceros como si fueran suyos.

mayor abudamiento, en el Anexo 2 de la tesis se puede encontrar el detalle de los criterios particulares encontrados que son agrupados en función de los criterios.

2.2. Los hallazgos: los criterios recurrentes en el juicio de la causalidad del gasto.-

2.2.1. El criterio de "la vinculación con la actividad del contribuyente".-

De la revisión de las resoluciones materia de investigación, se ha encontrado un criterio transversal a las tres categorías de gastos. De acuerdo con este criterio, para que un gasto cumpla con el principio de causalidad, éste debe estar vinculado con la actividad que realiza el contribuyente. El criterio antes referido estaría dando contenido al significado de la expresión *"generación de renta gravada o el mantenimiento de fuente productora"*, a que se refiere el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, equiparandola a la actividad que realiza el contribuyente. En este punto, el lector puede pensar que esta conclusión es evidente. No obstante, como se explicará en el siguiente capítulo, es positivo que las resoluciones sean uniformes respecto a dicha interpretación.

La aplicación de este criterio respecto de los reparos vinculados a las adquisiciones de bienes y servicios se manifiesta cuando el criterio del Tribunal Fiscal exige que se explique y/o acredite cuál es la vinculación entre el servicio recibido o el bien adquirido y la actividad de contribuyente a efectos de que califique como un gasto causal. Así por ejemplo, en una controversia probatoria, contenida en la resolución N° 419-10-2015, en la que se discute la causalidad de los gastos por servicios de publicidad, el Tribunal Fiscal decide confirmar la apelada y mantener el reparo del mencionado gasto. La razón por la cual el tribunal falla de esta manera se debe a que el contribuyente no presentó documentación que diera cuenta de que el contenido del anuncio publicitario *"estuviera referido a la actividad del recurrente"*.

Este criterio implica que, para efectos de cumplir con la acreditación de la causalidad, la relación entre el gasto y la actividad del contribuyente necesariamente debe sustentarse con suficientes medios de prueba. Cabe anotar que en el caso bajo estudio, no es materia de controversia el hecho que el servicio se haya llevado a cabo, sino el hecho que, partiendo de la premisa que el servicio de elaboración de un anuncio publicitario en efecto se realizó, también es necesario acreditar que el contenido del anuncio publicitario esté vinculado a la actividad que realiza el contribuyente.

En la misma línea en la resolución N° 5510-8-2013, referido a una universidad que contrató los servicios de mantenimiento mensual de limpieza de las tierras respecto de predios destinados al desarrollo de actividades académicas y científicas, propias de una universidad, y que tales servicios formaban parte del proyecto de un centro de investigación para el aprovechamiento de zonas eriazas, el Tribunal Fiscal levantó el reparo porque, de la documentación presentada por el contribuyente, el gasto cumplía con el principio de causalidad dado era evidente su *"vinculación con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta"*. Leyendo entre líneas lo resuelto por el Tribunal Fiscal, se entiende que la limpieza de los terrenos del contribuyente está vinculado con la actividad que realiza por cuanto tales predios estuvieron destinados al desarrollo de actividades académicas y científicas, propias de una universidad.

Por otro lado, respecto a los gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente, otra manifestación del criterio en comentario es el utilizado para decidir en la controversia respecto a unos gastos de viaje correspondientes al personal del contribuyentes para asistir al "1er Coloquio Marítimo Fluvial Andino", a que se refiere la resolución N° 3625-10-2014. En palabras del Tribunal

Fiscal, debía levantarse el reparo *“estando a la naturaleza de la actividad económica realizada y al contenido de los temas tratados en dicho evento que se desprenden del Informe TF.042/03, resulta razonable la participación de la recurrente a dicho evento”*. En otras palabras, el órgano resolutor resolvió dejar sin efecto el reparo al mencionado gasto debido a que se vinculaba razonablemente con la actividad del contribuyente, esto es, la prestación de servicios de agencia naviera, puesto que se sustentaba en un informe interno que describía el contenido de los temas tratados en el evento que genero el viaje.

En suma, el primer criterio reiterativo hallado en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015, según el cual el gasto y la actividad que realiza el contribuyente deban estar vinculados para cumplir con el principio de causalidad. De ahí que el juicio de causalidad necesariamente tiene como punto de partida establecer cuál es la actividad que lleva a cabo el contribuyente. Este criterio estaría orientado a resolver una cuestión conceptual, de interpretación, en tanto, da cuenta del significado de la expresión *“generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora de renta”* prevista en la legislación del impuesto sobre las rentas empresariales.

2.2.2. El criterio de "la obligatoriedad (legal y/o contractual) del gasto".-

El segundo criterio identificado como recurrente en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 establece que la causalidad se verifica con la existencia una obligación que justifique la realización del gasto. Particularmente, este criterio se aplica con frecuencia en los casos referidos a los gastos a favor terceros, ya sean vinculados al contribuyente o no.

Una muestra de dicho criterio es el recogido en la resolución N° 03211-1-2015, en la cual se discute la causalidad del gasto por servicios públicos y vigilancia respecto de un inmueble compartido con terceros. En la medida que, en adición al contribuyente, los beneficiarios de tales servicios son otras empresas, se trataría de un gasto a favor de terceros. En el caso, los terceros son empresas que, junto al contribuyente, comparten un solo inmueble para desarrollar sus actividades siendo que, además, tal local ha sido designado como domicilio fiscal de dichos terceros.

En este caso, el Tribunal Fiscal deja sin efecto el reparo, considerando que tales gastos son causales. De acuerdo al razonamiento de este último, el pago de los servicios públicos, del alquiler y los servicios vigilancia se justifican porque se tratan de obligaciones asumidas por el contribuyente que constan en los contratos celebrados con los terceros. En palabras del órgano colegiado, en este supuesto resulta *“lógico y razonable que el gasto sea asumido por ésta, en el marco de lo pactado”*. De acuerdo a este criterio, un contribuyente podría asumir los gastos a favor un terceros, personas diferentes al contribuyente, en la medida que ello constituya una obligación de cargo del contribuyente que se origine en el pacto con dichos terceros.

En la resolución N° 11501-8-2015, es materia de controversia la causalidad de los gastos de seguro de vida de gerentes. En la medida que los gerentes son trabajadores del contribuyente, se trataría de un supuesto de gastos a favor del personal. En la línea del criterio señalado en el párrafo precedente, el argumento principal por el cual el Tribunal Fiscal deja sin efecto el reparo consiste en el hecho que la obligación legal del contribuyente, lo cual se verifica en el contrato de trabajo celebrado con los gerentes.

Respecto a gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente, en la resolución N° 18397-10-2013, el Tribunal Fiscal decidió que los gastos por concepto de entregas de dinero a favor de comunidades en virtud a sus acciones de responsabilidad social empresarial cumplen con el principio de causalidad. En el supuesto analizado por el Tribunal Fiscal, el contribuyente tiene por actividad la extracción de recursos naturales, siendo que existían comunidades en zonas aledañas al lugar de extracción de los recursos. En ese contexto, el contribuyente había celebrado convenios con dichas comunidades, en virtud de los cuales había asumido el compromiso de entregar dinero en efectivo a favor de las comunidades siendo que tales erogaciones fueron reparadas por la Administración Tributaria.

De acuerdo a lo razonado por el Tribunal Fiscal frente a este supuesto, el contribuyente demostró que había asumido una obligación legal frente dichas comunidades y , por tanto, las erogaciones efectuadas por el cumplimiento de tal obligación debían ser consideradas causales para efectos de su deducibilidad en la determinación del impuesto a las rentas empresariales. En otras palabras, es justificación suficiente para que un gasto a favor de un tercero, como una comunidad, que las entregas gratuitas conste en un convenio celebrado con la comunidad.

Asimismo, en la resolución N° 3625-10-2014, el Tribunal Fiscal deja sin efecto el reparo, por cuanto no es razón suficiente para observar los gastos de viaje realizados por una personas que no tenga calidad de directivo (vínculo societario) ni trabajador (vínculo laboral) del contribuyente. En ese orden de ideas, en criterio del Tribunal Fiscal puede ser causal el gasto de viaje de un tercero, siempre que se acredite una relación obligatoria que justifique dicho gasto.

De este modo, un segundo criterio identificado por la revisión de las resoluciones de Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 consiste que la relación de causalidad del gasto se puede verificar atendiendo el gasto se origina en el cumplimiento de una obligación contractual. Este criterio es utilizado de manera frecuente cuando el Tribunal Fiscal resuelve controversias referidas a la causalidad de gastos realizados a favor de terceros vinculados al contribuyente, tales como trabajadores, funcionarios de la empresa, o no, como es el caso de las comunidades, entre otros.

2.2.3. El criterio del "destino o finalidad del gasto".-

El tercer criterio reiterativo hallado en las resoluciones revisadas consiste en que para establecer la vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente se debe tomar en consideración el destino o finalidad del gasto. Ello significa que un criterio a evaluar cuando se analiza la causalidad de un gasto particular es la subjetividad del contribuyente, dada por sus motivaciones empresariales o por el destino efectivo que le dio el contribuyente en el caso concreto.

Un ejemplo de ello es el criterio hallado en la resolución N° 3316-1-2015, según el cual los gastos por intereses pagados por el contribuyente como contraprestación de un préstamo, el contribuyente debe necesariamente debe probar el destino de los fondos obtenidos mediante dicho préstamo mediante prueba documentaria, tales como los contratos, registros contables y flujos de caja, a efectos de demostrar la causalidad del gasto.

Por otro lado, la finalidad del gasto se manifiesta en los proyectos, o políticas de la empresa. De este modo, en la resolución N° 11284-8-2015, el Tribunal Fiscal ha considerado que el servicio de *outplacement* cumple con el principio de causalidad, en la medida que forma parte de su política de incentivos para el cese voluntario de trabajadores. El servicio de *outplacement* contratado por el

contribuyente consistió en un beneficio para los ex-trabajadores -- por el plazo de 1 año o hasta su contratación bajo relación de dependencia -- con el fin de asesorarlos para su recolocación en el mercado laboral. Al tratarse de una prestación acordada a propósito del cese de los trabajadores califica como un gasto de personal previsto en el inciso l) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. No se trataría de una liberalidad al ser una obligación contraída por un acuerdo con los ex-trabajadores en el marco de las políticas de recursos humanos del contribuyente.

En ese orden de ideas, el tercer criterio hallado en las resoluciones revisadas indica que, para verificar la vinculación entre el gasto y la actividad del gasto, se debe tener en consideración el destino o finalidad del gasto otorgada por el contribuyente. El destino o finalidad del gasto deberá estar vinculado a la actividad que desarrolla el contribuyente, lo cual se podría manifestar en las políticas del contribuyente, es decir, donde se establecen las directrices que rigen la actividad del contribuyente en un asunto o campo determinado.

2.2.4. La relación entre los criterios reiterativos hallados.-

Una vez descritos los criterios reiterativos hallados de la revisión de las resoluciones emitidas en el periodo materia de estudio, es pertinente aclarar cual es la relación entre tales criterios. En otras palabras, determinan si tales criterios son excluyentes entre sí, si tienen puntos de coincidencia, o si uno de ellos es más específico que los otros dos, etc.

Para ello, es ilustrativa la remisión a una de las resoluciones revisadas, en la cual se puede observar cómo es que se interrelacionan los criterios recurrentes hallados en el periodo de tiempo materia de investigación. Así, uno de los reparos contenidos en la resolución N° 09478-1-2013 da lugar a una controversia sobre la causalidad de los pagos efectuados por el contribuyente a un tercero por concepto de “comisión”, la cual se origina como una obligación accesoria o de respaldo de las obligaciones asumidas por la matriz del contribuyente.

En el caso bajo comentario, el contribuyente es una sucursal de una empresa constituida en el exterior, la casa matriz, cuya actividad es la minería de cobre. La obligación materia de controversia se habría originado por la suscripción de contrato de financiamiento entre la matriz del contribuyente -- en calidad de prestataria, un tercero -- en calidad de prestamista, y el contribuyente -- en calidad de garante de la matriz. En el marco del contrato de préstamo, se habría firmado un contrato de compra venta de cobre entre la matriz y el tercero prestamista. En el contexto del contrato de compra venta, una de las obligaciones de la casa matriz garantizadas por el contribuyente es el pago de una “comisión” mensual a favor del tercero prestamista.

De acuerdo con lo resuelto por Tribunal Fiscal, la comisión antes descrita no constituye un gasto causal debido a que el contribuyente no pudo demostrar que ésta se vincula a la actividad del contribuyente. A criterio del Tribunal Fiscal, dicha vinculación se verifica tomando en consideración si los fondos obtenidos por la casa matriz se destinaron a las actividades del contribuyente, lo cual no se demostró en el caso concreto. A pesar de que el contribuyente lo alegó, la existencia de una obligación contractual asumida por éste no era razón suficiente para establecer la relación entre el gasto y la actividad del contribuyente.

De este modo, en el análisis del caso se puede apreciar cómo se interrelacionan los tres criterios descritos en los acápite precedentes. Por un lado, el Tribunal Fiscal establece expresamente que el gasto debe vincularse a la actividad de contribuyente, considerándolo como un sujeto independiente de su casa matriz para efectos tributarios. En efecto, en el presente caso, el pago de la comisión

estaría vinculada con la actividad de la casa matriz del contribuyente, dado que la obligación principal de los contratos de préstamo y de compra venta se encuentran a cargo de ésta y no del contribuyente.

Por otro lado, se analiza el destino del gasto, a fin de verificar que los fondos obtenidos de la celebración de tales contratos no se destinaron a la realización de la actividades del contribuyente, sino de la casa matriz. Así, para determinar la relación entre el gasto y la actividad del contribuyente es relevante conocer el destino efectivo de los fondos obtenidos, y si estos inciden en la actividad del contribuyente. De ahí que el criterio de “la finalidad y/o destino del gasto” pueda ser considerado una especie del primer criterio (“de la vinculación del gasto con la actividad del contribuyente”).

Por último, en el caso analizado, el Tribunal Fiscal descarta que para demostrar la vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente baste verificar la “obligatoriedad” del gasto, como consecuencia de la celebración de contratos por parte del contribuyente. De esta manera, si se aplicara el criterio de “obligatoriedad del gasto” de origen contractual, se llegaría a la conclusión que el gasto sería causal. No obstante, dado que no se ha verificado que exista relación entre la actividad y el gasto, el Tribunal Fiscal resuelve en el sentido que el gasto no cumple con el principio de causalidad.

Ello significa que en el supuesto que la aplicación de criterios primero y segundo se obtengan conclusiones contrapuestas, el criterio determinante es aquel por el cual se debe verificar si existe una relación entre la actividad del contribuyente y el gasto materia del reparo. Sin embargo, de la revisión de la citada resolución no se podría concluir que el criterio de “la obligatoriedad del gasto” sea un criterio opuesto al de “la vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente”, sino que se tratan de supuestos independientes entre los cuales se pueden hallar puntos de coincidencia y de incompatibilidad.

En resumen, se puede apreciar que el primer criterio, esto es, el que exige una vinculación del gasto y la actividad del contribuyente, se instituye como un criterio transversal y general para evaluar la aplicación del principio de causalidad, por cuanto establece el concepto al que debe vincularse el gasto: la actividad del contribuyente. Como una especie de dicho criterio general se encuentra el del “destino o finalidad del gasto”, el cual --- atendiendo a la subjetividad del contribuyente que determina tal destino o finalidad --- sería una de las (diversas) formas de verificar la mencionada vinculación gasto-actividad a que hace referencia el primer juicio de causalidad. Así, si se cumple con este criterio, se estaría cumpliendo con el primer criterio; mientras que este criterio no se cumple, podrían existir otra formas de verificar la vinculación gasto-actividad, por ejemplo, que el criterio de la normalidad del gasto, que establecería tal relación tomando en consideración cuán frecuente o común es un gasto en una determinada actividad. Por último, el criterio de “la obligatoriedad del gasto” constituye un criterio independiente del primer criterio, respecto del cual, podría existir puntos de coincidentes e incompatibles, dependiendo del caso concreto.

3. Conclusiones preliminares.--

De lo expuesto en el presente capítulo, se pueden arribar a las siguientes conclusiones preliminares:

- De acuerdo a la teoría de fuentes recogida en la legislación tributaria peruana, la doctrina jurisprudencial tiene un rol complementario a fin de dotar de contenido a los conceptos contenidos en las normas jurídicas que tiene una naturaleza diferente a fuentes productoras

de normas jurídicas. El Tribunal Fiscal crea derecho cuando resuelva una controversia sobre la causalidad de un determinado gasto.

- La doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal esta constituida por el conjunto de la resoluciones de dicho órgano administrativo, siendo el “*resultado institucional*”.
- El Tribunal Fiscal juega un papel preponderante – más no necesariamente definitivo – en la resolución del caso concreto para contribuir al mejor entendimiento sobre el principio de causalidad.
- En la doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal formulada en los años 2013 a 2015, en la presente investigación se han hallado los siguientes criterios reiterativos respecto de la aplicación del principio de causalidad:
 - El primer criterio define a la causalidad como la vinculación que debe existir entre el gastos y la actividad empresarial del contribuyente. A este criterio se le ha denominado como el criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente".
 - El segundo criterio, denominado para efectos de la presente investigación como el de la "obligatoriedad del gasto", está referido principalmente a los gastos a favor de terceros, vinculados o no a la empresa, y determinar que los gastos sean causales tales solo si se sustentan en obligaciones legales y/o contractuales. Este criterio presenta dos facetas diferenciables: una negativa y otra positiva.
 - El tercer criterio establece que la "finalidad o destino del gasto" es relevante para evaluar la vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente. Este criterio ha sido denominado como el de la "finalidad o destino del gasto".
- El primer criterio la “vinculación con la actividad del contribuyente” se instituye como un criterio transversal y general para evaluar la aplicación del principio de causalidad.
- El criterio del “destino o finalidad del gasto” es una especie de dicho criterio general se encuentra, el cual -- atendiendo a la subjetividad del contribuyente que determina tal destino o finalidad - sería una de las (diversas) formas de verificar la mencionada vinculación gasto-actividad a que hace referencia el primer juicio de causalidad.
- El criterio de “la obligatoriedad del gasto” constituye un criterio independiente del primer criterio, respecto del cual, podrían existir puntos de coincidentes e incompatibles, dependiendo del caso concreto.

Capítulo III: Evaluación del principio de causalidad en las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015

La hipótesis de la presente investigación señala que las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no forman una doctrina jurisprudencial que permita dotar de contenido al significado y alcances de dicho principio. Esto significa que para demostrar la veracidad de la hipótesis es necesario que o que no existan criterios reiterativos a nivel de las salas especializadas del Tribunal Fiscal en el periodo materia de estudio o que, existiendo criterios reiterativos que puedan formar una doctrina jurisprudencial, estos no contribuyan a la construcción de un marco conceptual que dote de contenido y/o identifique los alcances del principio de causalidad.

Como se ha podido observar, en el segundo capítulo de la tesis se han identificado al menos tres criterios reiterativos que pueden formar una doctrina jurisprudencial sobre el contenido y alcances del principio de causalidad. Por tanto, para demostrar la hipótesis que fue punto de partida de la presente investigación, es pertinente analizar si los criterios hallados contribuyen a delimitar o clarificar los alcances del principio de causalidad. Para ello, se toma como referencia los conceptos e ideas desarrollados en el capítulo primero de la tesis.

El presente capítulo comprende las partes. La primera contiene el análisis de los criterios reiterativos hallados producto de la lectura de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2014 en las que se discute el cumplimiento del principio de causalidad para la deducción de gastos. Así, se identificarán los puntos positivos y negativos, tomando como referencia el marco conceptual propuesto en el primer capítulo de la tesis, respecto de cada uno de los criterios para terminar su contribución a la comprensión del principio materia de estudio.

Finalmente, se resolverá la pregunta de investigación la tesis, esto es, si las resoluciones emitidas del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 que resuelven controversias sobre el principio de causalidad no forman una doctrina jurisprudencial que permita dotar de contenido al significado y alcances de dicho principio. En otras palabras, se explicará las razones del por qué si los criterios hallados en el segundo capítulo contribuyen o no a la construcción de un marco conceptual que dé contenido al principio de causalidad del gasto en la determinación de las rentas empresariales.

1. Análisis de los criterios recurrentes.-

En este punto se analizan a fondo los criterios reiterativos identificados en la resoluciones revisadas del Tribunal Fiscal y se contejarán si coinciden con el marco conceptual propuesto en el primer capítulo de la presente investigación. Resultado de ello se expresarán cuales son los aciertos y errores conceptuales frecuentes detectados en la resoluciones encontradas.

3.1. El criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente".-

El primer criterio reiterativo encontrado en las resoluciones revisadas describe al principio de causalidad como la vinculación que debe existir entre el gastos deducible y la actividad empresarial del contribuyente. Si bien pareciera una obviedad, la uniformidad de este criterio permite dotar de

contenido al principio de causalidad, particularmente, a la expresión “*generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente productora*”.

Como se explicó en el capítulo primero de la tesis, el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles los “*gastos necesarios para la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora*”. No obstante, quedaba pendiente la la pregunta sobre qué significa la expresión “*generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente productora*” a la cual deben vincularse los gastos necesarios.

El mencionado fragmento del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en comentario da pie a múltiples interpretaciones. Así, una interpretación posible sería aquella que lo divide en sus componentes. En base a una interpretación literal, un gasto será causal en los siguientes casos: i) si se vincula con una renta gravada obtenida por el contribuyente; ii) si se vincula al mantenimiento de la fuente que produce la renta gravada, es decir, a una potencial renta gravada para el contribuyente. En ese sentido, el proceso de análisis para determinar si un gasto es causal primero se deberá identificar cuáles son las rentas, reales o potenciales, del contribuyente.

Una interpretación alternativa al respecto sería aquella por la cual el gasto deba estar vinculado a los ingresos del contribuyente. Así, por una interpretación sistemática por comparación, el encabezado del artículo 37 podría leerse tomando en consideración el último párrafo de dicho artículo²⁷, así como el artículo 20²⁸ de la Ley del Impuesto a la Renta, que contienen el término “ingreso”. Según el referido artículo 20, la renta bruta comprende el universo de los ingresos gravados con el impuesto obtenidos en un ejercicio gravable. De este modo, resultaría razonable que los gastos que se deducen de la renta bruta -- léase los ingresos gravados del ejercicio -- estén vinculados justamente a estos ingresos. En adición a ello, el último párrafo establece que el juicio de causalidad debe tomar en consideración el criterio de “*razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente*”.

En suma, la generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente productora podría englobarse bajo la expresión de los ingresos del contribuyente. Se puede notar que una causalidad entendida como la vinculación de los gastos con los ingresos del contribuyente no necesariamente significa que el contribuyente siempre deba tener resultados positivos para la deducción de sus gastos, por cuanto, si bien podría obtener ingresos, los gastos podrían ser mayores, generándose resultados negativos al final del ejercicio. Lo que sí significa es que parte del proceso para discernir los gastos necesarios de los que no lo son implicará que se identifiquen previamente los ingresos gravados que conforman la renta bruta de tercera categoría, para luego determinar si los gastos se encuentran vinculados o no a algunos de los ingresos gravados.

De acuerdo a las resoluciones revisadas, una parte de éstas continúa definiendo el principio de causalidad casi de manera literal al texto legal. No obstante, como se describió en el capítulo segundo, en reiteradas resoluciones se interpreta -- expresa o implícitamente -- que “*la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora*” corresponde ser englobada bajo la expresión “*actividad que realiza el contribuyente*”. De este modo, el gasto causal es aquel vinculado

²⁷ “(...) Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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), II) y a.2) de este artículo, entre otros.(...)”

²⁸ “Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. (...)”

con la actividad del contribuyente. Lamentablemente, en las resoluciones revisadas, ninguna expresa cuáles son los argumentos por los cuales se debe interpretar así el principio de causalidad. Es pertinente mencionar que podría ser materia de una investigación futura determinar como surgió en el criterio bajo comentario.

No obstante, el hecho que no se haya encontrado en las resoluciones revisadas el fundamento de dicha interpretación no significa que carezca de él. De esta manera, en base a una interpretación sistemática por comparación entre el encabezado y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, expresamente se reconoce que la necesidad del gasto significa que el gasto deberá ser normal *“para la actividad que genera la renta gravada”*. Conforme se explicó en el primer capítulo, las rentas gravadas materia de estudio de esta tesis -- esto es, las rentas empresariales -- responden de manera predominante a la teoría de flujo de riqueza. Por tanto, por su amplitud, éstas comprenderán las rentas- producto (generadas por una fuente durable y que no se agote con la producción de renta, tales como el capital, trabajo y la aplicación conjunta de éstos), las ganancias de capital y los ingresos provenientes de actividades accidentales, eventuales, e incluso obtenidas a título gratuito.

Así, de una lectura del artículo en comentario en concordancia con los primeros artículos de la Ley del Impuesto a la Renta, que definen las rentas empresariales, se puede interpretar que la renta empresarial gravada es la producida por la aplicación conjunta del capital y el trabajo -- léase, la **actividad empresarial** -- así como por la ganancia de capital y las obtenidas a título gratuito, y las provenientes de **actividades** accidentales y eventuales. En suma, la actividad que genera renta gravada es aquella que realiza el contribuyente.

En ese orden de ideas, el gasto vinculado a la generación de la renta gravada será aquel relacionado a la actividad del contribuyente. Asimismo, el gasto vinculado al mantenimiento de la fuente productora de renta equivalente al mantenimiento de la actividad del contribuyente, que no es otra cosa que la actividad misma. De ahí que se justifique que el principio de causalidad pueda ser entendido como la vinculación entre el gasto y la actividad que realiza el contribuyente.

En este punto, es pertinente preguntarse qué significa que “la actividad del contribuyente”, puesto que podría interpretarse como actividad empresarial, giro del negocio, el objeto social de la persona jurídica o actividad en términos generales. Conforme se explicó en líneas precedentes, las actividades empresariales se refieren al conjunto de operaciones o tareas que son realizadas con el interés de lucrar, esto es, el de generar utilidades o ganancias, que comprende --entre otras-- el comercio, la industria, la extracción o explotación de recursos naturales y la prestación de servicios comerciales, industriales o similares, de acuerdo a una interpretación conjunta del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el giro del negocio -- o la dirección que se le da a éste (RAE, 2014) -- haría referencia a la actividad empresarial habitual del contribuyente. Asimismo, el objeto social es un término propio del derecho mercantil que se refiere a aquellos negocios u operaciones lícitas a que circunscriben la actividad de una sociedad --esto es, una persona jurídica con fines lucrativos -- descritos en sus documentos de constitución y su estatuto social.

Al respecto, en las resoluciones revisadas el Tribunal Fiscal que contienen el criterio bajo comentario no son uniformes en señalar expresamente que se trata de actividades empresariales. Cabe resaltar que, sin embargo, dicho órgano no ha sido claro al respecto, siendo que en algunas resoluciones ha

utilizado la expresión general sin precisar que adjuntarle el calificativo de empresarial. No obstante, entre líneas se puede entender que el Tribunal Fiscal ha interpretado – ímplicitamente, por cuanto ello se deduce de su texto expreso -- que las actividades del contribuyente son, en efecto, las actividades empresariales.

Sin perjuicio de ello, la expresión “actividades del contribuyente” debería entenderse de forma amplia, sin que deba circunscribirse al giro del negocio o al objeto social del contribuyente. En otras palabras, el hecho que un gasto no esté vinculado a las actividades expresadas en el objeto social del contribuyente o que no correspondan a su giro del negocio no necesariamente implica que el gasto no sea causal, siempre que esté relacionado con una actividad empresarial. Así, podría ser deducible el gasto vinculado a una actividad accidental que pueda producir una renta gravada.

En este punto corresponde indicar que, en determinados supuestos, no debería ser necesariamente equivalente a la actividad empresarial, si se toma en consideración el concepto de renta aplicable al impuesto sobre rentas empresariales. Conforme se estudió en el capítulo primero, de acuerdo a la teoría de flujo de riqueza, las rentas gravadas empresariales comprenden también las provenientes de actividades eventuales, en las cuales no interviene la voluntad del contribuyente sino que éstas surgen producto de un “factor aleatorio”.

De la lectura de las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas, el análisis del caso concreto parte de la premisa – ímplicita – que la rentas gravadas se refiere únicamente a las producidas por la aplicación conjunta de los factores capital y trabajo, esto es, el desarrollo de actividades empresariales. Como se indicó en el párrafo precedente, no se debe perder de vista que pueden existir casos en los cuales, las rentas gravadas correspondan a actividades accidentales y/o eventuales. Esto podría ser materia de una investigación futura sobre el principio de causalidad.

Por otro lado, en virtud del criterio bajo análisis, es posible deducir un procedimiento para el juicio de discernimiento entre los gastos casuales y los gastos no causales. Un primer paso será identificar claramente cuales son las actividades que realiza el contribuyente, para luego, establecer si existe vinculación entre éstas los gastos que son materia de controversia.

Al respecto, es ilustrativa en la resolución N° 1615-8-2015, cuando el Tribunal Fiscal se pronuncia respecto de los gastos por el pago de servicios de asesoría empresarial a favor del contribuyente. En este caso, la Administración había reparado tales gastos porque dichos servicios no eran necesarios para el contribuyente puesto que el total de su producción era transferida a otra empresa sin que sea necesaria la asesoría en marketing. Asimismo, cuestiona que la causalidad de tales servicios porque los informes emitidos a propósito de las asesorías empresariales contratadas habrían sido copiados de páginas web especializadas. Finalmente, señala que los gastos no eran necesarios dado que otro proveedor habría prestado los mismos servicios a favor del contribuyente.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal descarta los argumentos alegados por la autoridad tributaria porque no se habría probado que el contribuyente vendía el íntegro de su producción a otra empresa que justificara la falta de necesidad de servicios de asesoría en marketing. Asimismo, descarta que sea un criterio válido para la negar la causalidad del gasto sea la calidad del servicio prestado al contribuyente.

En la referida resolución, el órgano colegiado centra la discusión y aplica el siguiente razonamiento para establecer la causalidad o la falta de ella en el caso concreto. En primer lugar identifica la

actividad del contribuyente, que en el caso analizado consistía en la fabricación, importación y exportación de utensilios de acero inoxidable de uso doméstico. En segundo lugar, establece el contenido de los servicios contratados por el contribuyente, describiendo las prestaciones específicas. En el caso bajo estudio, los servicios consistían en asesorías empresariales, cuyos informes comprendían específicamente las siguientes materias: alternativas de mejora en la producción, financiamiento y reducción de costos; normas vinculadas al acero inoxidable; costos en calidad, mercadotecnia; canales de distribución del acero.

Identificados la actividad y los gastos materia de controversia, el Tribunal Fiscal verifica si existe vinculación entre la actividad del contribuyente y el objeto de los servicios contratados por el contribuyente. De este modo, en el caso de la resolución bajo comentario, en efecto, sí existía esa vinculación, porque – en palabras del Tribunal – *“resulta razonable que una empresa que se dedica a la fabricación, importación y exportación de utensilios de acero inoxidable de uso doméstico, como es el caso de la recurrente, contratara los servicios de personas que pudieran asesorar sobre el mejoramiento de producción, reducción de costos, costos en calidad, mercadotecnia, canales de distribución del acero, servicio al cliente, control de inventarios, entre otros”*. Por tal motivo, el Tribunal deja sin efecto el reparo dado que se ha acreditado la causalidad de los gastos por el servicio de asesoría empresarial.

El procedimiento antes descrito de la evaluación de la causalidad que se deduce de este criterio reiterativo constituye un aporte para el mejor entendimiento del principio de causalidad. Así, tener en cuenta este orden de razonamiento permitirá a los contribuyentes, los auditores funcionarios de la Administración Tributaria, órganos administrativos y tribunales tener mayor conocimiento sobre qué es lo que se debe probar y cuáles son los medios de prueba idóneos para acreditar la causalidad del gasto.

En consecuencia, el criterio reiterativo referido a que el principio de causalidad es interpretado como la vinculación que debe existir entre el gasto y la actividad que realiza el contribuyente sí contribuye a tener un mejor entendimiento respecto a los alcances del principio materia de investigación. Por un lado, otorga contenido a la expresión *“generación de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora de renta”*, prevista en la legislación del impuesto a la renta empresarial. De acuerdo a este criterio, dicha expresión se refiere al desarrollo de actividades empresariales del contribuyente. Asimismo, dicho criterio permite seguir un procedimiento para evaluar la causalidad del gasto en el caso concreto, el cual consiste en identificar claramente la actividad empresarial del contribuyente y el objeto del gasto, de manera específica y, así, verificar si en el caso particular existe vinculación entre la actividad y el gasto.

3.2. El criterio de “la obligatoriedad (legal o contractual) del gasto”.-

Con relación al segundo criterio, en virtud del cual un determinado gasto cumple con el principio de causalidad debido a la existencia de una obligación, legal o contractual, a cargo del contribuyente se debe indicar que este criterio se presenta de manera predominante respecto de los gastos a favor de terceros, vinculados o no a la empresa.

De acuerdo con el criterio de la "obligatoriedad del gasto", el término “necesario” sería interpretado por el Tribunal Fiscal como “obligatorio para el contribuyente”. Así, de acuerdo a su faceta negativa, si el contribuyente no tiene una obligación legal o contractual que origine una determinada

erogación, ésta no constituirá un gasto causal para efectos de su deducibilidad en la determinación del impuesto.

Un ejemplo de ello, es el caso resuelto en la resolución N° 12145-10-2014, en la cual la Administración Tributaria reparó el gasto por concepto de pago de una indemnización a favor de un paciente producto de la conducta de uno de los médicos que trabajaba en la clínica del contribuyente. En este caso no existía orden judicial u obligación contractual que determine que el contribuyente deba realizar dicho pago. En este caso, el Tribunal Fiscal resolvió confirmando el reparo porque, en este caso, el contribuyente no era responsable legalmente por el accionar del médico, ni tenía obligación contractual que justifique el pago materia del reparo. En opinión del Tribunal Fiscal, este argumento tenía mayor fuerza si se tomaba en consideración que existía un tercero, la asegurada, que estaba obligado efectuar tal pago.

Por otro lado, se puede apreciar que existe una faceta positiva de este criterio que establece que si el gasto es realizado en virtud de una obligación del contribuyente será causal. Resulta ilustrativo hacer referencia nuevamente a la resolución N° 11501-8-2015, en la cual el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre dos reparos a gastos a favor del personal del contribuyente, uno por seguros de vida y el otro por consumos en gimnasio, ambos a favor de sus gerentes. Por un lado, el Tribunal Fiscal deja sin efecto el reparo por los gastos por concepto de seguros de vida que protegía a sus gerentes, en tanto, se pudo demostrar que éstas constituían una obligación prevista en los contratos de los referidos trabajadores. Diferente suerte corrió el gasto por concepto de consumos en un gimnasio a favor de dicho gerentes, cuyo reparo fue confirmado por el Tribunal Fiscal, puesto que no se sustentaban en una obligación legal o en una política de recursos humanos del contribuyente.

En suma, de acuerdo al mencionado criterio, si el contribuyente tiene una obligación que respalda el gasto, éste será causal. En caso contrario, el gasto no será causal. De la lectura de este criterio jurisprudencial, la primera interrogante que surge es si la causalidad se verifica en toda clase de obligaciones.

Al respecto, parte de la doctrina se ha pronunciado en el sentido afirmativo, esto es, que la causalidad se verifica en la obligatoriedad del gasto, sin distinción alguna, puesto que las consecuencias económicas para el contribuyente por el incumplimiento de toda clase de obligaciones acarrea un detrimento de los resultados de la actividad del contribuyente, originando una disminución de la renta gravada (Montestruque, 2005; Tello Puerta, 2014).

La mencionada posición no puede ser considerada como verdadera en toda su extensión pues se presentan supuestos en los que no se verifica el cumplimiento del principio de causalidad en el caso concreto. Para ello, en primer lugar, es necesario diferenciar entre las obligaciones de origen legal de las obligaciones contractuales. Las obligaciones de origen legal son aquellas establecidas por normas generales y abstractas cuyo incumplimiento acarrea la imposición de sanciones. Así, la conclusión a la que arriban los autores referidos en el párrafo precedente sería cierta respecto de las obligaciones de origen legal, siempre que tal incumplimiento tenga como consecuencia la imposición de sanciones --- pecuniarias o no --- sobre el contribuyente.

Para comprender lo indicado en el párrafo anterior, es ilustrativo el caso hipotético de un contribuyente cuya actividad es fabricación de productos de limpieza que involucra la utilización de insumos químicos y bienes fiscalizados por la lucha contra el tráfico ilícito de drogas. El contribuyente efectúa gastos para la obtención de las autorizaciones correspondientes y

constantemente es fiscalizada por la entidad pública correspondiente. En este caso, si el contribuyente no cumpliera con las disposiciones legales para la utilización de los mencionados bienes, la consecuencia será la imposición de una sanción pecuniaria y/o la incautación de los bienes de uso restringido, impidiendo el desarrollo de su actividad generadora de renta gravada.

Como se puede observar en el referido ejemplo, la afirmación de los citados autores es correcta respecto las obligaciones de origen legal. En adición a tales argumentos, se debe tener en consideración que la sanción por el incumplimiento de las obligaciones legales sancionadas por entidades del sector público no son deducibles para la determinación del renta empresarial, de acuerdo con lo indicado en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, los gastos para evitar incurrir en infracciones que acarrear sanciones impuestas por tales entidades públicas podrían considerarse como causales en el cálculo del impuesto sobre rentas empresariales.

Por su parte, las obligaciones de origen contractual surgen como producto del acuerdo de voluntades entre el contribuyente y terceros. Esta clase de obligaciones también podrían acarrear consecuencias negativas contra el contribuyente, como son las penalidades, indemnizaciones por responsabilidad civil, si así lo pactan las partes involucradas.

A diferencia de las obligaciones origen legal, el contribuyente tiene la libertad para acordar con su contraparte las condiciones que estime conveniente, en el marco de la ley. En un extremo de ello, el contribuyente podría celebrar un contrato de donación con un tercero a efectos de transferirle la propiedad de un inmueble. Una vez celebrado, si el contribuyente incumple con la obligación de entregar el inmueble, ello podría implicar el establecimiento de responsabilidad civil por el incumplimiento contractual por parte del contribuyente a favor del beneficiario de la donación. Si bien el razonamiento propuesto por tales autores generaría el mismo resultado, tales argumentos no serían suficientes para cambiar la naturaleza no causal de la donación.

Ello se debe a que un contribuyente puede celebrar contratos independientemente de que se encuentren vinculados con la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de renta, es decir, con la actividad del contribuyente --de acuerdo al primer criterio hallado en la presente investigación. Así por ejemplo, el contribuyente podría celebrar un contrato para prestar servicios de seguridad **exclusivamente** a los familiares del gerente general, siendo que estaría obligado a pagar la retribución por dicho servicio. No obstante la obligatoriedad del pago de la retribución, tal erogación no pierde su calidad de gasto personal propio del gerente general, pues la seguridad de su familia es de interés del dicho trabajador y no del contribuyente.

De ahí que, independientemente de la obligatoriedad del gasto, lo relevante para determinar la causalidad será verificar si éste se encuentra vinculado a la actividad del contribuyente. De esta manera, en la resolución N° 5154-8-2013, el Tribunal Fiscal indicó que el gasto por servicios de seguridad o vigilancia en la residencia del presidente del directorio es causal porque se justifica por los riesgos que el ejercicio de sus funciones de presidente del directorio producen. En otras palabras, el desarrollo de las actividades del contribuyente a través del ejercicio funciones de su cargo generaban riesgos para él, tanto en *“los lugares en los que desempeña sus funciones, sino también en su domicilio.”* Asimismo, con relación al hecho que dicho servicio también beneficiaba a los familiares del funcionario del contribuyente, el Tribunal señaló lo siguiente:

“(…) también se han visto beneficiados indirectamente [los familiares del presidente del directorio] con el servicio de vigilancia en la residencia de éste, no obstante, ello no enerva la calidad de deducible de los gastos en los que ha incurrido la recurrente, dada la motivación antes esbozada del gasto incurrido por la recurrente. Además, corresponde precisar que los riesgos que provienen del ejercicio de las funciones no solo abarcan al funcionario que las realiza, sino también a los familiares cercanos de éste, resultando claro que ello comprende a aquéllos que habitan en su misma residencia, pues lo contrario desvirtuaría la seguridad que se pretende otorgar a éste.” (El énfasis es agregado).

Como se puede observar, si bien los servicios de seguridad o vigilancia en la residencia de un tercero, en el caso bajo comentario, se trataría de un gasto de índole personal de dicho funcionario, no obstante, el desarrollo de las actividades en ejercicio de su cargo represente altos riesgos para él y su familia cercana determina que el gasto pueda ser calificado como causal. Tal como se puede observar, la obligatoriedad del gasto no resulta relevante para este tipo de casos.

Por su parte, en cuanto a la faceta negativa del criterio, la no obligatoriedad del gasto no determina necesariamente que sea considerado como causal. Se debe recordar que la faceta negativa de este criterio consiste en el hecho que la falta de obligatoriedad del gasto establece que éste no cumpla con el principio de causalidad.

Sin embargo, un ejemplo de que este criterio no es determinante para establecer la causalidad del gasto, se puede evidenciar en la resolución N° 18397-10-2013, en la cual la controversia trató respecto del gasto por concepto de entregas de dinero a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social empresarial. El Tribunal Fiscal aceptó la deducción de dicho porque aportarían a la generación de renta y/o el mantenimiento de su fuente productora, en concordancia con las resoluciones N° 1923-5-2004, 1424-5-2005, 03316-1-2015.

En la misma línea de pensamiento, la doctrina señala que un caso típico de la falta de obligatoriedad no necesariamente acarrea el menoscabo del principio de causalidad (Bravo Cucci, 2013) como es el supuesto de los gastos de representación por atenciones a los clientes. De este modo, independientemente de que se encuentren expresamente en la ley el carácter causal de este tipo de gastos, se entiende que cumplen con el principio de causalidad porque las atenciones a los clientes constituyen una estrategia de fidelización del cliente, es decir, que se encuentra vinculada con la actividad del contribuyente.

De lo expuesto, el criterio de la “obligatoriedad del gasto”, en sus facetas afirmativa y negativa, no contribuyen a la construcción del concepto de causalidad en la legislación del impuesto que recae en las rentas empresariales, debido a que existen numerosos supuestos en los que este criterio no se aplica o no resulta determinante para establecer el cumplimiento del principio de causalidad. Por ello, se propone que este criterio se utilice conjuntamente con el criterio de “vinculación con la actividad del contribuyente”. De lo contrario, la faceta afirmativa de este criterio podría determinar que se consideren causales gastos personales o liberalidades, en la medida que forme parte de un pacto entre el contribuyente y terceros. Este tipo de gastos, en efecto, no calificarían como causales en razón a su naturaleza y la ley expresa. Por su parte, en su faceta negativa, tampoco sería por sí solo un criterio suficiente para determinar si un gasto cumple o no con el principio de causalidad, puesto que la falta de obligatoriedad de un gasto no constituye un impedimento para calificar de causal. Ello debido a que, de acuerdo con la legislación y la jurisprudencia revisada, un contribuyente podría efectuar gastos vinculados a su actividad, aún si estos carecen del carácter obligatorio.

3.3. El criterio del "destino y/o finalidad del gasto".-

De acuerdo con las resoluciones materia de revisión de la presente investigación, un criterio recurrente para determinar la causalidad del gasto es tomar en cuenta su destino y/o la finalidad y si éstos se vinculan con su actividad empresarial que desarrolla el contribuyente se consideraran causales. En virtud de este criterio, erogaciones que no se encuentran vinculados directamente con la actividad Dentro de este criterio se ha identificado dos sub-criterios. Por un lado, el subcriterio de la "finalidad" hace referencia a que el contribuyente efectúa el gasto con una finalidad determinada, de acuerdo a sus planes, objetivos y estrategias para alcanzar las metas del contribuyente. Por otro lado, el subcriterio del destino efectivo del gasto que por su naturaleza podría ser calificados como un gasto no causal, no obstante, debido a la probanza del destino específico de tal erogación cumple con el principio de causalidad.

El criterio jurisprudencial bajo comentario implica que la evaluación del principio de causalidad sería de carácter subjetivo, en la medida que es relevante tomar en consideración la voluntad del contribuyente. En otras palabras, en la tarea de discernimiento para separar los gastos vinculados a la actividad del contribuyente de los que no lo están, cabe tomar en consideración "*la estrategia y los objetivos empresariales*" del contribuyente (Santivañez Guarniz. 2009). Por tanto, si un gasto se encuentra en concordancia con ello – en la medida que se pueda probar – el gasto calificará como un gasto causal.

Un ejemplo de ello se encuentra en la resolución N° 11284-8-2015, en la cual uno de los reparos materia de controversia consistió en los desembolsos por concepto de premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios en virtud de un programa de reconocimiento a la excelencia. El contribuyente tenía como actividad empresarial la industria farmacéutica. Según la Administración Tributaria, tales erogaciones calificaban como liberalidades no deducibles de acuerdo con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, el contribuyente demostró que la entrega de dichos premios formaban parte de la estrategia de contratación del personal.

De esta manera, la finalidad que perseguía del contribuyente mediante la realización del concurso de excelencia universitaria era la identificación de jóvenes estudiantes que tuvieran un perfil de alto potencial, de tal forma que pudiera ofrecerles puestos de trabajo, y así contratar personal calificado para el desarrollo de sus actividades. Ello implica que, bajo el razonamiento del Tribunal Fiscal, existía una vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente porque la motivación del contribuyente para efectuar tal erogación era la contratación del personal altamente calificado para la realización sus actividades empresariales.

En el caso antes mencionado, resuelto mediante la resolución N° 11284-8-2005, el Tribunal Fiscal señaló que el gasto sería causal aún en el supuesto que el contribuyente no hubiera contratado a ningún estudiante. Ello significa que el criterio de la finalidad de gastos se abscribe a la posición según la cual la causalidad consiste en una evaluación de carácter conceptual. De acuerdo con lo desarrollado en el capítulo primero, una perspectiva para comprender los alcances del principio de causalidad establecía que la calificación de la causalidad era previa a la verificación de los efectos del gasto respecto de la actividad del contribuyente. En ese sentido, bastaba que el gasto potencialmente tenga un efecto en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la fuente productora.

Para efectos de la presente investigación, la finalidad del gasto se diferencia del destino efectivo del gasto en el sentido que la finalidad es de carácter potencial, mientras que el destino, supone que el contribuyente pruebe que la utilización de los fondos, bienes y/o servicios en el desarrollo de sus actividades empresariales. Por tanto, el destino efectivo estaría relacionado con la fehaciencia de la operación materia de calificación.

De este modo, en el caso de los gastos financieros por intereses pagados por un préstamo, el Tribunal Fiscal ha considerado que es necesario que el contribuyente demuestre el destino de los fondos recibidos a propósito de los préstamos, mediante la presentación flujos de caja, entre otros documentos que acrediten el destino efectivo del gasto. Ello se evidencia en la resoluciones N° 9227-5-2014 y 3316-1-2015, los cuales el Tribunal Fiscal, para determinar la causalidad de los intereses por préstamos obtenidos por los contribuyentes, procedió a verificar el destino efectivo de los fondos obtenidos a través de tales préstamos.

Así, en las resoluciones N° 9227-5-2014 y 3316-1-2015, el órgano colegiado confirmó la posición de la autoridad tributaria debido a que el contribuyente no presentó información que permitiera establecer el origen de los créditos y obligaciones, ni revisar el destino de los fondos obtenidos mediante los préstamos. A diferencia de ello, en la resolución N° 3316-1-2015, el tribunal dejó sin efecto el reparo por los intereses pagados por los préstamos por cuanto el contribuyente presentó documentación que pruebe que los fondos fueron utilizados en el desarrollo de su actividad empresarial.

El Tribunal Fiscal ha aplicado un criterio similar en el supuesto de los gastos de representación de atención a los clientes tales como como la entrega de licores y demás obsequios. Por la naturaleza de esta clase de gastos, licores, regalos, entre otros, deberían ser considerados como gastos personales, en la medida que se tratarían de adquisiciones vinculadas al “empleo de la renta”. Sin embargo, en la medida que la finalidad de dicha adquisiciones es la de estrechar las relaciones con los clientes, en beneficio de la actividad desarrollada por el contribuyente, se quiebra la naturaleza personal de tales gastos, y por tanto, encuadran en la definición de gasto necesario desde una interpretación amplia. No obstante ello, no es suficiente que el contribuyente alegue tal motivación empresarial del gasto, si no que es necesario demostrar que el destino real o efectivo de tales adquisiciones, y su vinculación con la actividad empresarial del contribuyente. Esta línea de pensamiento se puede observar en la resolución N° 5154-8-2013.

Por su parte, otro supuesto en el cual fue necesario acreditar el destino efectivo del gasto fue en el caso de la resolución N° 1306-5-2015. En tal resolución, el Tribunal Fiscal confirma el reparo respecto de un servicio de telefonía celular que calificaba como un gasto personal del titular de la empresa. En este caso, el contribuyente era una persona natural con negocio que había realizado pagos por el servicio de telefonía celular y cuyos recibos no contenían el número de RUC del contribuyente ni la dirección de su domicilio fiscal, sino que contenía los datos del contribuyente, y la dirección de su domicilio privado. En otras palabras, de la revisión de los recibos de servicio público, este se habría contratado a nombre del titular de la empresa, y no a nombre de la empresa propiamente dicha. No obstante, considerando que el contribuyente se trataba de una persona natural con negocio y no de una persona jurídica, en cuyo caso los patrimonios de los dueños de la empresa son distintos de la propia empresa, en principio, se podría considerar que el gasto se trataba de un gasto personal del dueño de la empresa y no de la empresa en sí misma.

De acuerdo al razonamiento del Tribunal Fiscal, se hubiera podido salvar la causalidad del gasto si el contribuyente hubiera presentado medios de prueba en los que se pudiera verificar el destino

efectivo del servicio de telefonía celular, por ejemplo, la relación de las llamadas realizadas mediante dicho servicios, en los cuales se puede identificar los números de teléfono de proveedor y/o clientes del contribuyente. En otras palabras, si las llamadas realizadas a través del servicio de telefonía a que se referían los mencionados recibos tenía como destinatarios los proveedor y/o clientes del contribuyente, se estaría probando que el destino efectivo del servicio era el desarrollo de las actividades empresariales del contribuyente, entonces el gasto cumpliría con el principio de causalidad. De lo contrario, dicho gasto no sería causal, por cuanto, se no habría demostrado que el destino del servicio era el uso empresarial de la línea telefónica.

De lo expuesto, se puede notar que el criterio según el cual la finalidad de gasto es relevante para determinar el cumplimiento del principio de causalidad es congruente con una las perspectivas analizadas en el primer capítulo, según la cual, la evaluación del principio de causalidad del gasto es de carácter subjetivo, es decir, que atienden a las motivaciones empresariales del contribuyente. Se debe resaltar que no se trata de toda clase de motivaciones o finalidades, sino únicamente las de carácter empresarial. En ese sentido, las erogaciones que tengan una finalidad o motivación ajena a las de índole empresarial, es decir, que no estén vinculadas con las actividades empresariales del contribuyente, no podrían ser calificadas como gastos causales.

2. ¿Los criterios recurrentes permiten delimitar los alcances del principio de causalidad?

Una vez analizados los tres criterios hallados, en esta sección se contrastarán los conceptos propuestos en el primer capítulo con los criterios reiterativos hallados en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los años 2013 a 2015, señalados en el segundo capítulo.

2.1. Los criterios reiterativos y la clásica dicotomía entre la interpretación restringida y amplia del principio de causalidad.-

Conforme se explicó en el capítulo primero, la doctrina nacional ha establecido que interpretaciones dicotómicas sobre el principio de causalidad: una teoría de interpretación estricta o restrictiva y otra de interpretación amplia, la cual ha ido agotando su capacidad explicativa para delimitar los alcances del principio de causalidad. Así, los gastos son causales en tanto se vinculen directamente a la generación de renta y/o al mantenimiento de la fuente que la produce desde una perspectiva restringida y serán casuales también los gastos vinculados indirectamente a la producción de rentas o al mantenimiento de su fuente, desde una perspectiva amplia de dicho principio.

De la revisión de las resoluciones revisadas en esta investigación, la referencia a la interpretación amplia -- si bien ha formado parte de la argumentación del Tribunal Fiscal -- no ha constituido una razón determinante para que éste falle en uno u otro sentido. De este modo, los criterios de la “vinculación con la actividad” y de la “obligatoriedad del gasto” no entran la discusión respecto de la vinculación directa o indirecta que debe existir entre el gastos y la generación de renta o mantenimiento de su fuente productora, si no que proveen de razones ajenas a la tradicional dicotomía de causalidad restrictiva y causalidad en sentido amplio.

Por su parte, el criterio del “destino y/o finalidad del gasto” es un criterio que contribuye a establecer los alcances de la causalidad en sentido amplio, porque las motivaciones empresariales de los contribuyentes (expresadas en las políticas empresariales) vinculan un gasto concreto con el desarrollo de su actividad. Con ello, el Tribunal ha encontrado argumento a favor de cambiar la

calificación de gastos determinados de “no causal” --- atribuida por la autoridad tributaria --- a la de “causal”.

En conclusión, se podría indicar que, en el periodo materia de estudio (2013 a 2015) la interpretación amplia no ha constituido una razón determinante para que el Tribunal Fiscal falle en uno u otro sentido. Por ello, solo únicamente uno de los criterios aporta a concretar qué se entiende por la causalidad en sentido amplio, que es el criterio del “destino y/o finalidad del gasto”.

2.2. Los criterios reiterativos y las nuevas reflexiones sobre el principio de causalidad.-

Una de las nuevas reflexiones acerca del principio de causalidad cuestionaba la oportunidad en que debía realizarse la evaluación del cumplimiento de principio de causalidad. Al respecto, los criterios de la obligatoriedad y de la finalidad del gasto apuntan a una evaluación conceptual del gasto, esto es, sin que sea necesario verificar sus efectos respecto de la actividad gravada. Así, el gasto efectuado en cumplimiento de una obligación contraída en vinculación la actividad del contribuyente o que tenga tal finalidad constituye una discusión conceptual, referida a la naturaleza del gasto, independiente de si se obtiene el efecto en resultados de la actividad empresarial del contribuyente.

Por otro lado, el criterio transversal de “vinculación con la actividad del contribuyente” da lugar a que la evaluación del gasto pueda realizarse en forma previa o en forma posterior a la generación de riqueza. No obstante, el criterio de potencialidad del gasto a que refiere la doctrina (Durán Rojo, 2009; Picón Gonzales, 2007) y la jurisprudencia (resoluciones N° 11284-8-2014, 02422-5-2006 y 04971-1-2006) y de la causalidad en sentido amplio determinarían que la conclusión implique tal evaluación solo puede estar a nivel conceptual.

Por otro lado, con relación la discusión sobre la evaluación de carácter subjetivo u objetivo de la causalidad del gasto, se observa que en las resoluciones materia de investigación, el Tribunal Fiscal ha efectuado un examen de orden subjetivo. En otras palabras, para la calificación de la causalidad un determinado gasto son relevantes las motivaciones empresariales del contribuyente, tal como refiere el tercer criterio hallado.

Sin embargo, el criterio de “la obligatoriedad del gasto” no supone una evaluación de la causalidad subjetiva. Por el contrario, se trataría de un criterio que apunta a la objetividad, en el sentido que, más allá de las motivaciones empresariales, si se verifica que el contribuyente tiene una obligación – legal o contractual – vinculada a su actividad que justifique la realización de una erogación determinada, se considerará que la erogación en concreto cumple con el principio de causalidad. De lo antes señalado, la discusión al respecto a si la jurisprudencia ha optado por una evaluación del principio de causalidad tenga un carácter objetivo o subjetivos no ha sido resuelta por el Tribunal Fiscal en el periodo materia de estudio.

En suma, en las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas, se puede deducir que el examen de causalidad del gasto constituye una discusión conceptual, referida a la naturaleza del gasto, que es independiente de los efectos del gasto concreto en la obtención de resultados de la actividad empresarial del contribuyente. Por su parte, la pregunta sobre la evaluación del principio de causalidad es exclusivamente subjetiva u objetiva no ha sido materia de un pronunciamiento determinante por parte del Tribunal Fiscal en el periodo de 2013 a 2015. Por el contrario, estas perspectivas tendrían un carácter complementario como señala Villanueva Gutiérrez (2014).

2.3. Los criterios reiterativos y los elementos legislativos para evaluar del principio de causalidad.-

La legislación establece que el principio de causalidad comprende los conceptos de necesidad, normalidad y razonabilidad, siendo estos últimos de origen jurisprudencial. Sin embargo, en las resoluciones materia de esta investigación, en su gran mayoría centraron su discusión respecto del concepto de causalidad o de necesidad del gasto. De ahí que, los tres criterios reiterativos hallados están referidos a la causalidad o necesidad, que en la mayoría de resoluciones revisadas estos dos conceptos son utilizados como sinónimos.

Cabe precisar que las resoluciones revisadas sí mencionan a los conceptos de normalidad y razonabilidad. Sin embargo, estos no son utilizados por el Tribunal Fiscal para sustentar las razones determinantes por las cuales dicho colegiado resolvió en uno u otros sentido en las controversias concretas referidas al cumplimiento del principio de causalidad. Adicionalmente, se debe hacer notar que en las resoluciones revisadas no existe una uniformidad respecto de la relación que existe entre los conceptos de causalidad, necesidad, normalidad y razonabilidad.

En suma, se puede observar que no todos los elementos legislativos del principio de causalidad son utilizados por el Tribunal Fiscal para dirimir en las controversias respecto de la causalidad de erogaciones particulares. Por ello, es una tarea pendiente verificar si existe una doctrina jurisprudencial que aplique los conceptos de normalidad y razonabilidad para resolver los casos particulares.

3. Conclusiones.-

De la revisión de los tres criterios hallados en el segundo capítulo de la tesis, se puede concluir que **las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 sí forma una doctrina jurisprudencial que aporta al entendimiento del principio de causalidad**, en razón a lo siguiente:

- El primer criterio hallado en el segundo capítulo de la tesis determina el principio de causalidad es entendido por el Tribunal Fiscal como la vinculación entre el gasto y la actividad que realiza el contribuyente. Ello es coherente con la legislación peruana.
- En virtud de dicho criterio, el procedimiento para el juicio de causalidad implica, en primer lugar, identificar claramente cuales son las actividades que realiza el contribuyente, para luego, establecer si existe vinculación entre éstas y los gastos que son materia de controversia.
- El criterio de la “obligatoriedad del gasto” deberá leerse conjuntamente con el criterio de “vinculación a la actividad del contribuyente” para que sea coherente con la legislación del impuesto sobre las rentas empresariales.
- La finalidad de gasto es relevante para determinar el cumplimiento del principio de causalidad es congruente con la evaluación del principio de causalidad del gasto es de carácter subjetivo. Por ello, se puede concluir lo siguiente:
 - Las erogaciones que tengan una finalidad o motivación ajena a las de índole empresarial no podran ser calificadas como gastoscausales.

- Las erogaciones cuya finalidad y destino se vincule a la actividad del contribuyente son deducibles, a pesar de que, en principio, pudieran coincidir con los conceptos de liberalidades o gastos personales, cuya deducción está expresamente prohibida.
- En el periodo materia de estudio (2013 a 2015) la interpretación amplia no ha constituido una razón determinante para que el Tribunal Fiscal falle en uno u otro sentido. Por ello, solo únicamente uno de los criterios aporta a concretar qué se entiende por la causalidad en sentido amplio, que es el criterio del “destino y/o finalidad del gasto”.
- En las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas, se puede deducir que el examen de causalidad del gasto constituye una discusión conceptual, referida a la naturaleza del gasto, que es independiente de los efectos del gasto en la obtención de resultados de la actividad empresarial del contribuyente.
- La interrogante sobre la evaluación subjetiva u objetiva del principio de causalidad no ha tenido un pronunciamiento un pronunciamiento determinante por parte del Tribunal Fiscal en el periodo estudiado. Se pondrían considerar perspectivas complementarias.
- En las resoluciones emitidas entre los años 2013 a 2015, no todos los elementos legislativos del principio de causalidad son utilizados por el Tribunal Fiscal para dirimir en las controversias respecto de la causalidad de erogaciones particular. Por tal motivo, es una tarea pendiente analizar las resoluciones de otros periodos – o periodos más amplios – a fin de determinar si existe una doctrina jurisprudencial respecto de los conceptos de normalidad y razonabilidad.

Conclusiones.-

De lo expuesto en la presente tesis, se pueden arribar a las siguientes conclusiones:

- El principio de causalidad tiene una gravitante presencia en la determinación del impuesto sobre la renta empresarial porque afecta la extensión de la base imponible. Por esta razón, tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria – cuando determinan el impuesto a pagar – tienen un especial interés en la deducción de los gastos. No obstante, discernir entre aquello que es causal de lo que no ha representado o representa una gran dificultad para los intérpretes.
- El principio de causalidad tiene un carácter indeterminado, en el sentido que no tiene una definición cerrada, siendo que ha sido interpretado de diversas formas y es dinámico en el tiempo.
- La doctrina jurisprudencial del Tribunal Fiscal esta constituida por el conjunto de la resoluciones de dicho órgano administrativo, producto de un resultado institucional, siendo que tiene un rol complementario a las fuentes creadoras de derecho a fin de dotar de contenido a los conceptos contenidos en las normas jurídicas.
- **Las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 a 2015 sí forma una doctrina jurisprudencial que aporta al entendimiento del principio de causalidad, conformada por los siguiente criterios:**

- El primer criterio define a la causalidad como la vinculación que debe existir entre el gastos y la actividad empresarial del contribuyente. A este criterio se le ha denominado como el criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente" que se encuentra en consonancia la legislación peruana.

En virtud de dicho criterio, el procedimiento para el juicio de causalidad implica, en primer lugar, identificar claramente cuales son las actividades que realiza el contribuyente, para luego, establecer si existe vinculación entre éstas y los gastos que son materia de controversia.

- El segundo criterio, denominado para efectos de la presente investigación como el de la "obligatoriedad del gasto", está referido principalmente a los gastos a favor de terceros, vinculados o no a la empresa, y determinar que los gastos sean causales siempre que se sustenten en obligaciones legales y/o contractuales. Este criterio presenta dos facetas diferenciables: una negativa y otra positiva.

Se recomienda que este criterio sea leído conjuntamente con el criterio de "vinculación a la actividad del contribuyente" a fin de que se obtengan resultados coherentes con la legislación peruana del impuesto a la renta empresarial.

- El tercer criterio establece que la "finalidad o destino del gasto" es relevante para evaluar la vinculación entre el gasto y la actividad del contribuyente, así como es coherente con la lectura subjetiva del principio de causalidad.

- La doctrina nacional ha establecido que dos interpretaciones dicotómicas sobre el principio de causalidad: una teoría de interpretación estricta o restrictiva y otra de interpretación amplia. La primera ha sido recogida por los autores clásicos, la cual se ha ido flexibilizando con el tiempo, proceso del que también ha formado parte la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la legislación peruana sobre la imposición a la Renta Empresarial.

En el periodo materia de estudio (2013 a 2015) la interpretación amplia no ha constituido una razón determinante para que el Tribunal Fiscal falle en uno u otro sentido. Por ello, únicamente uno de los criterios aporta a concretar qué se entiende por la causalidad en sentido amplio, que es el criterio del “destino y/o finalidad del gasto”.

- **En las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas, el examen de causalidad del gasto constituye una discusión conceptual, referida a la naturaleza del gasto.**
- **Las resoluciones materia de análisis** no contienen un pronunciamiento respecto a si la evaluación del principio de causalidad debería ser de carácter subjetivo u objetivo, sino que podrían considerarse perspectivas complementarias.
- La legislación establece que el principio de causalidad comprende tres conceptos: la necesidad, la normalidad y la razonabilidad.

En las resoluciones estudiadas, los elementos legislativos de normalidad y razonabilidad no son utilizados por el Tribunal Fiscal para dirimir en las controversias respecto de la causalidad de gastos concretos. Es una tarea pendiente establecer si existe una doctrina jurisprudencial sobre conceptos en otros periodos de estudio.

Bibliografía.-

Libros

ATIENZA RODRÍGUEZ, M. (2013). *Curso de argumentación jurídica*. Madrid, Trotta.

BRAVO CUCCI, J. (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Jurista.

BRAVO CUCCI, J. (2013). *Derecho tributario: Reflexiones (Primera)*. Lima, Jurista Editores.

FERNÁNDEZ ORIGGI, I. (2005). *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Lima, Palestra

GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires, Depalma.

GARCÍA MULLÍN, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Santo Domingo, R.D.: República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas.

GARCÍA NOVOA, C. (1994). *Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades: tratamiento jurídico tributario*. Madrid, Marcial Pons.

GARCÍA NOVOA, C. y Catalina Hoyos Jiménez (Coor.) (2008). *El Tributo y su Aplicación . Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I, Madrid, Marcial Pons.

GIULIANI FONRAUGE, C. M., & Navarrine, S. C. (1973). *Impuesto a la renta: comentario de la ley de impuesto a los réditos y su decreto reglamentario ordenados y actualizados a 197*. Buenos Aires, Depalma.

KELSEN, H. (1982) *Teoría pura del derecho: introducción a la ciencia del derecho*. Trad. por Moises Nilve (18° Edición en frances de 1953) Buenos Aires, EUDEBA.

LEYVA ZAMBRANO, A. (Coord.) (2008). *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: reflexiones para Colombia*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

PICÓN GONZALES, J. L. (2007) *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo... Dogma*, Segunda Edición, Lima Perú.

RAIMONDI, C. A., & Atchabahian, A. (2010). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires, La Ley.

REIG, E. J., Gebhardt, J., & Malvitano, R. H. (2006). *Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta* (11a ed).

RODER, R. M. (1992). *El principio de lo devengado en la imputación de la renta al ejercicio fiscal*. PUCP, Lima

SPISSO, R. R. (1991) *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma.

VILLANUEVA GUITIERREZ, W. (Editor). (2014) *Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial*. Lima, ECB, 117-144.

LARA MÁRQUEZ, J. & Altamirano, A. C.. *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú.

Secciones de Libros

BELAUNDE PLENGE, W. (2010). Principio de Causalidad y gasto social. En: *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú.

CAHN-SPEYER WELLS, P. (2008) Exigencias de fondo para la deducción de los gastos. En *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: reflexiones para Colombia* (pp. 229-263). Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

MIRANDA, F. (2014). Comportamiento estratégico en la deducción de los gastos de responsabilidad social corporativa. En *Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial* (pp. 117-144). Lima, ECB.

TARSITANO, A. (2008) Teoría de la interpretación Tributaria. *El Tributo y su Aplicación . Perspectivas para el siglo XXI*. (pp. 851 – 877) Tomo I, Madrid, Marcial Pons.

Artículos en revistas especializadas

BENITES MENDOZA, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Revista Derecho PUCP* (73), 241-252.

CALLER FERREYROS, M. E., & Ruiz Reyna Farje, R. (2013). Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria. En: *THĒMIS-Revista de Derecho* (64), 19-35.

CÓRDOVA ARCE, A., & Salazar, L. B. (2015). Impuesto a la renta y responsabilidad social. *Ius et Veritas*, 23(46), 362-375.

DURÁN ROJO, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 4(7), 5-16.

DURÁN ROJO, L. (2014). Uso del *Soft Law* en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. *Revistas del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (57), 41–126.

ESQUIVES ESPINOZA, R. (2012). Tratamiento del Impuesto a la Renta respecto de las operaciones de financiamiento. Algunas propuestas para su desarrollo. *Revistas del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (52), 73–92.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, L. (2002) Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el impuesto a la renta. *Ius et veritas*, 13(25), 297–303.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, L. (2013). Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta. *Ius et veritas*, 47, 236-249.

INDACOCHEA GONZALES, F. (1996) La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal. *Revistas del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (31), 17-24.

INDACOCHEA PRESCOTT, U. (2015) La doctrina jurisprudencial y el precedente constitucional vinculante: una aproximación a la jurisprudencia constitucional desde la teoría de las fuentes del Derecho. *THĒMIS-Revista de Derecho*, (67), 309-318.

MONTESTRUQUE ROSAS, K. (2005). A propósito del Principio de Causalidad. *Análisis tributario*, (165), 1-1 – 1-3.

NÚÑEZ KCOMT, K. (2015) Tratamiento fiscal de las donaciones para las comunidades campesinas, nativas y pueblos indígenas como consecuencia del desarrollo de actividades mineras. *Vox Iurs*, (30), 117-125.

TELLO PUERTA, F. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?. *Revista Derecho & Sociedad* (43). 29- 36.

VILLAGRA CAYAMANA, R. A., & Zuzunaga Del Pino, F. E. (2014). Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica. *Revista Derecho PUCP*, (73), 163– 202.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W. (2014). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THĒMIS-Revista de Derecho*, (64), 101–111.

Legislación

CONGRESO DE LA REPÚBLICA (2000). *Ley N° 27356*. Lima, 18 de octubre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2003). *Decreto Legislativo N° 945*. Lima, 21 de setiembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (1994). *Decreto Supremo N° 194-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y modificatorias*. Lima, 21 de setiembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (1999). *Decreto Supremo N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado*

del Código Tributario. Lima, 19 de agosto.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2004). *Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y modificatorias*. Lima, 08 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2013). *Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario y modificatorias*. Lima, 23 de junio.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2014). *Decreto Supremo N° 117-2014-EF, Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas*. Lima, 23 de mayo.

Otros documentos digitales

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Lengua Española*. En: *Portal Web Oficial del Real Academia de la Lengua Española*.

<http://dle.rae.es/?id=BK4MHWL>

Última consulta: 30 de octubre de 2016.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2016). Cuadro N° 1 "Ingresos del Gobierno Central Consolidado, 1998-2017 (Millones de soles)". En: *Portal Web Oficial del Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*.

http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_cuadros.html

Última consulta: 30 de octubre de 2016.

TRIBUNAL FISCAL (2016). *Portal Web Oficial del Tribunal Fiscal*.

https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&view=category&id=665&Itemid=100145&lang=es

Última consulta: 19 de octubre de 2016.

Anexos.-

Anexo 1: Listado y sumillado de las resoluciones revisadas ordenadas por año de emisión (2013 a 2015).-

| 1. Resoluciones emitidas en el año 2015 | | | |
|---|--------------------|---|---|
| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
| 3211-1-2015 | 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicios por terceros (gastos administrativos) del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. Los gastos administrativos son asumidos por el contribuyente por servicios públicos de electricidad, agua, teléfono, alquiler del domicilio, servicios de vigilancia que son comunes a sus empresas vinculadas que tienen el mismo domicilio fiscal. Estos gastos administrativos son asumidos por el contribuyente de forma íntegra. Existe un contrato de comisión mercantil que comprende la retribución por estos servicios. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque la causalidad del gasto por servicios públicos y vigilancia respecto de un inmueble compartido con terceros depende de si ello consta o no en un convenio. |
| 03316-1-2015 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de las entregas de víveres y diversos bienes efectuadas por la recurrente a pobladores de comunidades nativas existentes. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque se trata de gastos realizados en virtud de una obligación legal y en otro caso por el resarcimiento de un daño. |
| 03316-1-2015 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de intereses y comisiones originadas de un préstamo sindicado de US\$ 114 399 497,00, otorgado por bancos nacionales y extranjeros liderados por el Banco Citibank, para cubrir el déficit por exceso de remesas que la recurrente envió a su casa matriz. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque se destinó parte de los desembolsos provenientes del citado préstamo, obtenido en el ejercicio 2000, a la cancelación de la deuda financiera de corto plazo por el importe de US\$ 62 330 382,00, al constatarse que la recurrente mantenía deudas bancarias que fueron canceladas en ese ejercicio, al pago de la primera cuota del citado préstamo por el importe de US\$ 13 359 237,00, lo que fue comprobado de los Estados de Cuenta Bancarias, al pago anticipado realizado por la compra del Lote 1AB por la suma de US\$ 13 000 000,00, al verificarse que también existía una obligación por parte de la recurrente de devolver fondos a su casa matriz por la adquisición del Lote 1AB y a la parte del préstamo utilizado como capital de trabajo por el importe de US\$ 870 707,00, toda vez que la Administración no formuló observación alguna, sin embargo, por la parte del préstamo ascendente a la suma de US\$ 22 792 751,79, se precisó que si bien la recurrente afirmó que éste estaría vinculado al saldo por la venta del Lote 1AB, dicha afirmación no había sido sustentada, por lo que se concluyó que dicha parte del préstamo no había sido acreditada. No resulta pertinente emitir pronunciamiento en relación a las razones por las que la recurrente justifica el cuestionamiento de la Administración al envío de remesas a su matriz, como, por ejemplo, la |

1. Resoluciones emitidas en el año 2015

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|--|---|
| | | | referida a que realizó ello para cubrir las pérdidas por contratos de cobertura celebrados por aquella, ya que el préstamo en cuestión no fue destinado para este fin, conforme lo ha advertido la propia recurrente. |
| 04132-1-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de facturas con glosa "cuotas administrativas" a favor de Promotora Opción SA E AFC. | El Tribunal mantiene el reparo porque no presentó documentación que permita acreditar la necesidad del gasto y su vinculación con la actividad que desarrolla (venta de vehículos menores, repuestos y servicios de mantenimiento para estos vehículos). |
| 00950-2-2015 | 2011 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de consumo de alimentos en restaurantes, adquisiciones de licores y ropa deportiva por ser considerados "gastos personales". El contribuyente alega que se tratan de gastos de representación, propios del giro del negocio. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente presentó las facturas reparadas sin proporcionar los medios de prueba para demostrar que cumplían con el principio de causalidad, tales como la decisión o política de la empresa sobre tales adquisiciones, la programación de agasajos, lista de clientes agasajados, comunicaciones con los clientes, la relación de los representantes con quienes se celebraron reuniones, etc. |
| 00950-2-2015 | 2011 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de consumo de alimentos en restaurantes, adquisiciones de licores y ropa deportiva por ser considerados "gastos personales". El contribuyente alega que se tratan de gastos de representación, propios del giro del negocio. | El Tribunal mantiene el reparo el contribuyente no presentó ninguna documentación a fin de acreditar que éstos cumplían con el principio de causalidad, ni se argumentó ni acreditó con documentación fehaciente la necesidad ni normalidad del gasto respecto de la actividad que realiza.porque |
| 4800-3-2015 | 2006 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería" (materiales de construcción, pintura y los artículos ferreteros). | El Tribunal mantiene el reparo porque, respecto de las erogaciones en mejoras de bienes cedidos en uso a favor del contribuyente, no basta que el bien figure como establecimiento anexo en el RUC para acreditar la causalidad, siendo necesario contar con el registro contable como activo, los contratos de cesión en uso, los comprobantes de pago emitidos por los obreros, fotografías de la mejoras, entre otros. |
| 4800-3-2015 | 2006 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de vehículos automotores" correspondientes a 14 vehículos (combustible, lubricantes, repuestos, accesorios, disel 2). | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no pudo demostrar que lo utilizó para la fundición de baterías pues no sustentó tal procedimiento, ni identificó las montacargas o equipos utilizados para tal fin, ni el control del combustible en tal procedimiento, entre otros reportes o documentos. Respecto de los vehículos destinados al personal de dirección y administración, no explicó cuál de los vehículos fue asignado para tal fin. Tampoco identificó cuales vehículos fue dedicaban al transporte de mercadería, ni presentó la documentación que permita identificarlos. |

1. Resoluciones emitidas en el año 2015

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|--|--|
| 09058-3-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de alquiler de casa habitación del gerente general. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque el contribuyente ha sustentado la necesidad del gasto mediante la documentación presentada (declaraciones juradas, los contrato de trabajo). |
| 09058-3-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicios de vigilancia, capacitación en seguridad y similares. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contibuyente no presentó suficiente documentación para acreditar la fehaciencia de la prestación del servicio. |
| 1306-5-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de recibos de telefono celular en los que no figura el numero de RUC ni el domicilio fiscal del contribuyente. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no adjunta documento alguno que acredite tales celulares fueron utilizados para coordinaciones con clientes y/o proveedores. |
| 1306-5-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de "por un titulo de publicidad en el Centro de vacaciones el Remanso, ""por alojamiento y consumos"" y ""por un boleto de viaje de Lima a Chiclayo". | El Tribunal mantiene el reparo porque el contibuyente no presentó suficiente documentación para acreditar la causalidad del gasto. |
| 1306-5-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicios de estiba consignados en recibos por honorarios. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no acreditó la fehaciencia de la prestación del servicio por quienes emiten los recibos por honorarios. |
| 11284-8-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicio de valuación de un terreno a ser adquirido por el contribuyente mediante adjudicación judicial. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque resulta razonable que el contribuyente analizara, a traves de un estudio de valuación, el estado y valor del mencionado terreno a fin de tomar las decisiones empresariales que le resultasen mas convenientes a sus intereses |
| 11284-8-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicios de investigación de mercado del producto "pepto bismol". | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque el servicio de estudio de mercado para introducir un nuevo producto y que tiene por objeto analizar dicha posibilidad, cumple con el principio de causalidad en tanto se vincula con su actividad venta de bienes para el cuidado de la salud, entre otros. No se puede desconocer este gasto por el hecho que no se haya llegado a comercializar dicho producto. |
| 11284-8-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios en virtud de un programa de reconocimiento de estudiantes con rendimiento de excelencia. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque la finalidad de la participación de la recurrente en el aludido programa era el reclutamiento de personal competitivo, para lo cual resultaba eficiente contar con una selección de potenciales practicantes o trabajadores de alto rendimiento. |
| 11284-8-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de los servicios de "outplacement" o reubicación de personal cesado de la empresa, por el monto ascendente a S/. 356 200,99. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque la finalidad de la participación de la recurrente en el aludido programa era el reclutamiento de personal competitivo, para lo cual resultaba eficiente contar con una selección de potenciales practicantes o trabajadores de alto rendimiento. |

1. Resoluciones emitidas en el año 2015

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|----------------------|---------------------------|---|---|
| 11284-8-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz del contribuyente, por la suma ascendente a S/. 964 002,21. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque la finalidad de la participación de la recurrente en el aludido programa era el reclutamiento de personal competitivo, para lo cual resultaba eficiente contar con una selección de potenciales practicantes o trabajadores de alto rendimiento. |
| 11501-8-2015 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de seguro de vida contratado en beneficio de sus gerentes. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque el contribuyente se obligó a contratar seguros de vida en favor de los mencionados gerentes [gerente y gerente de producción], como parte de las prestaciones con las que debía cumplir la empresa frente a dichos gerentes, con ocasión de las labores que estos ejecutan en la empresa, las cuales no solo se restringen a actividades gerenciales, propiamente dichas, sino también operativas. |
| 11501-8-2015 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de consumo de gimnasio de los gerentes. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no se obligó a contratar el servicio de gimnasio a favor de los trabajadores. |
| 419-10-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de capacitación de "Curso de Capacitación en Ventas año 2003", "Seminario de capacitación y motivación para vendedores", "Curso de Contabilidad y Costos para tiendas"; "Seminario de Imagen institucional" y "Seminario de Contabilidad Comercial", respectivamente. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque se acredita la vinculación de los cursos con las actividades de la empresa y la relación de los trabajadores de la empresa que habrían recibido dicha capacitación. |
| 419-10-2015 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de gastos de publicidad en televisión. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no pudo demostrar que lo utilizó para la fundición de baterías pues no sustentó tal procedimiento, ni identificó las montacargas o equipos utilizados para tal fin, ni el control del combustible en tal procedimiento, entre otros reportes. |
| 2865-10-2015 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de chalecos, botines, guantes, cascos, lentes. | El Tribunal mantiene el reparo porque, a pesar de que algunos de los bienes adquiridos califican conceptualmente como condiciones de trabajo, no se acreditó que estos sean adecuados con el puesto de trabajo, ni se ha acreditado la entrega de tales bienes a los trabajadores. |
| 2865-10-2015 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de uniformes deportivos, polos. | El Tribunal mantiene el reparo porque no se acreditó que guarden una causalidad directa con la generación de renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente productora. |
| 3352-10-2015 | 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de honorarios por servicios de "reorganización empresarial" prestados por el representante del contribuyente. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no presentó suficiente documentación para acreditar la fehaciencia de la prestación del servicio. |

2. Resoluciones emitidas en el año 2014

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|--|---|
| 4523-1-2014 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de alimentación, víveres, canastas navideñas y otros, que corresponden al personal de su contratista, el cual no tiene vínculo laboral con el contribuyente. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente se encontraba (legal ni contractualmente) obligado a proporcionar alimentación o refrigerio a los trabajadores de la contratista, con quienes no existía vínculo laboral alguno. |
| 07962-1-2014 | 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de consumo por restaurant, compra de polos, gorros, ladrillos, revelador, cilindro, chalecos, mayólica, trampa, desagüe, camarote, colchón, champaña, whisky, papel celofán, consumos de pollo, juguetes, galletas, vinos, panetones, abarrotes, pelotas, cesta, entre otros, por el monto de S/. 44,873.89) | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no acreditó la fehaciencia y/o causalidad de los gastos reparados. |
| 13608-2-2014 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de kerosene. | El Tribunal mantiene el reparo porque la documentación que obra en autos se aprecia que la recurrente adquirió dicho producto, sin embargo, no sustentó la razonabilidad ni proporcionalidad de su uso y, en consecuencia, su necesidad y por ende causalidad con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente |
| 06029-3-2014 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de la cuenta 62.009 "Otras cargas del personal", que incluyen la adquisición de licores y comestibles. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no ha acreditado que los gastos reparados tuvieran vinculación con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora |
| 11969-3-2014 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de donaciones, consistentes en la entrega de víveres y diversos bienes por el importe ascendente a US\$ 41,031.41. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque las entregas de víveres, entre otros bienes, se efectuaron con motivo del resarcimiento de los daños causados a los pobladores de las comunidades nativas aledañas a las áreas en que opera el contribuyente. |
| 12352-3-2014 | 2006 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades, en calidad de donaciones. | El Tribunal mantiene el reparo porque fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones, siendo importante mencionar que la propia Administración reconoce que durante el procedimiento de fiscalización se presentaron elementos probatorios que acreditarían que en el ejercicio acotado, existía riesgo en la continuidad de las operaciones de la recurrente, como producto de la intervención de los pobladores de las comunidades nativas, por lo que resultaba necesario mitigar el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos. |

2. Resoluciones emitidas en el año 2014

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|----------------------------|--------------------|--|---|
| 8622-5-2014 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de adquisición de un "preparado de receta" facial. | El Tribunal mantiene el reparo porque no acredita que la adquisición estuviera vinculada con la generación de la renta gravada ni el mantenimiento de su fuente productora. |
| 9227-5-2014 | 2002 y 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicio de tasación de bien inmueble. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no expuso alegato ni documentación que justifique la vinculación del servicio con la actividad del contribuyente. |
| 9227-5-2014 | 2002 y 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de intereses por préstamos y demás gastos financieros. | El Tribunal mantiene el reparo porque la documentación obrante en autos no permite establecer el origen de los créditos u obligaciones que generan dichos conceptos, como tampoco se puede verificar el destino de los préstamos, es decir, si se utilizaron para capital de trabajo, como señala el contribuyente. |
| 6711-8-2014 y 05848-1-2015 | 2002 y 2003 | La Administración Tributaria repara comisiones vinculadas al Programas de Garantía de Crédito a la Exportación de Productos Agrícolas de los Estados Unidos (EEUU), que son originalmente pagados por el exportador (empresa de EEUU) de los bienes y luego son reembolsados por el contribuyente. | El Tribunal mantiene el reparo porque, aún cuando el contribuyente pudiera tener algún interés y obtuviera algún beneficio producto del pago de las citadas tarifas, éste se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtienen las empresas exportadoras, ya que dichos programas están destinados a fomentar las exportaciones de productos agrícolas de los Estados Unidos de Norteamérica y generar rentas a empresas de dicho país. |
| 1690-9-2014 | 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de gastos de publicidad y marketing, vinculados al proveedor Angela Portillo Escobedo, al no ser razonables ni guardar proporcionalidad con el valor de ventas acumulado de julio a diciembre de 2001, ya que equivalen al 97% del valor de venta de dicho período y además que las ventas del segundo semestre han bajado en comparación a las del primer semestre. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque la Administración no sustenta las razones por las cuales solo toma como referencia un semestre del año 2001, cuando si hubiera tomado las ventas de todo el año -como correspondía al reparar un gasto que afecta los ingresos de un ejercicio-, el porcentaje obtenido sería mucho menor (41,42%), además si lo que se busca es establecer una comparación razonable y proporcional en cuanto al gasto y el efecto que este pueda tener sobre los beneficios que se obtengan del negocio, lo acertado sería tomar como referencia un período mayor a un año, en especial los ejercicios posteriores a aquellos en que se brindaron los indicados servicios, y no utilizar como referencia el mismo período que se está reparando. Es así, que si la recurrente gastó en servicios de publicidad y marketing en los últimos meses (octubre a diciembre de 2001), los beneficios que pudiera obtener por tales servicios, se verían reflejados recién en los siguientes períodos, lo que la Administración no tomó en cuenta. De otro lado, no ha considerado el tipo de bienes que comercializa la recurrente, que no se trata de productos de primera |

2. Resoluciones emitidas en el año 2014

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|---|---|
| | | | necesidad ni las características del negocio, entre otros. Que en consecuencia, procede revocar la apelada en el extremo referido al presente reparo, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento de acuerdo con los términos expuestos en el considerando anterior a fin de sustentar debidamente si procede o no el reparo a los gastos observados, debiendo, además, tener en cuenta que al emitir el nuevo pronunciamiento deberá considerar que al no haberse reparado la realidad o fehaciencia de los servicios no procede desconocer la totalidad del importe de los gastos incurridos ni del crédito fiscal respectivo, sino sólo la parte que según el nuevo pronunciamiento no resulte deducible. |
| 3625-10-2014 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de gasto de viaje de un tercero. | El Tribunal dejar sin efecto el reparo porque la Administración Tributaria no sustentó el reparo por cuanto no verificó si se había acreditado la relación contractual que justifique dicho gasto. |
| 12145-10-2014 | 2010 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de pago de una indemnización a favor de un paciente por responsabilidad de un médico sin que medie orden judicial u obligación contractual. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no era responsable legalmente ni tenía la obligación de cumplir con el pago materia de reparo, siendo de responsabilidad de un tercero (el seguro). |

3. Resoluciones emitidas en el año 2013

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|--|---|
| 9478-1-2013 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de comisión con Mitsui & Co. Ltd. contabilizadas en la Cuenta de Gasto 6715054 --- Intereses Comisiones y Gastos Préstamos Largo Plazo --- S/.1 '353,888.00. | El Tribunal mantiene el reparo porque no se ha acreditado que los ingresos obtenidos por la venta de pagarés hayan sido destinados por Southern Perú Limited a las operaciones gravadas llevadas a cabo por el contribuyente. |
| 10504-1-2013 | 2003 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicios prestados que originan el pago de la comisión pagada a la casa matriz. | El Tribunal mantiene el reparo porque por Southern Perú Limited a las operaciones gravadas llevadas a cabo por el contribuyente. |
| 15187-3-2013 | 2002 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de pasajes aéreos utilizados por terceros que no se encuentran en la planilla del contribuyente. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no presentó durante el procedimiento de fiscalización documentación que la sustentara la causalidad del gasto reparado. |

3. Resoluciones emitidas en el año 2013

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|---|---|
| 7068-4-2013 | 2005 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de adquisición de combustible, no figurando unidades de transporte en el inventario inicial ni final del contribuyente. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque en el caso de autos el contribuyente acredita la necesidad del uso del combustible en sus actividades gravadas, al haberse obligado a ello en virtud de los contratos de transporte presentados. |
| 1246-5-2013 | 2006 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de alojamiento y hospedaje efectuados en las ciudades de las ciudades de Tarapoto, Piura, Lima, Trujillo, Chimbote, Arequipa, Yurimaguas, Chiclayo, Uchiza y Juanjuí. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no demostró fehacientemente la causalidad, el destino y la necesidad de los gastos incurridos por concepto de alojamiento y hospedaje. Es ilustrativo el caso de los gastos de hospedaje en Tarapoto, respecto del cual se alega que los gastos incurridos fueron para brindar hospedaje a las personas, los que se figuran en su Libro de Retenciones, no obstante, aquel no ha evidenciado documentariamente que el gasto por alojamiento y/o hospedaje en la ciudad de Tarapoto se hubiera pactado como condición de trabajo de tales trabajadores. |
| 01726-8-2013 | | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de compra, entre otros, de polos de algodón, gorros de dril, casacas modelo SEDAPAL y polos modelo Box. | El Tribunal mantiene el reparo porque de la revisión de la información que obra en autos ello no resulta evidente puesto que las prendas adquiridas no coinciden con aquéllas que de acuerdo con los contratos estarían vinculadas con sus operaciones gravadas. |
| 5153-8-2013 | 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de obsequios y organización de eventos que calificaban como gastos de representación. | El Tribunal mantiene el reparo porque si bien la recurrente sostiene que los mencionados gastos correspondieron a obsequios y a la organización de eventos para sus trabajadores y con ocasión de la celebración del día de la madre con el comité del vaso de leche, el contribuyente no ha cumplido con acreditar la causalidad de los gastos objetados por la Administración. |
| 5154-8-2013 | 2000 y 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de evento "Pacífico Oro" (evento por el cual se pretende incentivar y reconocer a aquellos corredores que vendieran una mayor cantidad de sus productos) | El Tribunal mantiene el reparo porque los corredores de seguros constituyen la principal fuerza de ventas de la recurrente, al realizar la labor de intermediación entre ésta y sus clientes, por lo que el contribuyente ha considerado necesario incentivarlos, a fin de que coloquen sus productos en lugar de los que provienen de la competencia. |
| 5154-8-2013 | 2000 y 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de compra de licores y obsequios, en el caso de los ejercicios 2000 y 2001, y compra de carnes y adquisición de servicios en el ejercicio 2001. | El Tribunal mantiene el reparo porque no acredita que la adquisición estuviera vinculada con la generación de la renta gravada ni el mantenimiento de su fuente productora. |
| 5154-8-2013 | 2000 y 2001 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de servicio de vigilancia de la residencia del directorio. | El Tribunal deja sin efecto el reparo porque el presidente del directorio se encontraba expuesto a riesgos originados por el ejercicio de sus funciones. |

3. Resoluciones emitidas en el año 2013

| Resolución N° | Ejercicio gravable | Controversia | Resolución |
|---------------|--------------------|---|--|
| 5510-8-2013 | 2006 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de asesoría de diversos profesionales. | El Tribunal mantiene el reparo porque el contribuyente no acreditó la vinculación entre el servicio recibido y la actividad que realiza el contribuyente, mediante documentación adicional a los medidos de pago. |
| 19060-10-2013 | 2004 | La Administración Tributaria repara gastos por concepto de las cuotas del préstamo otorgado por la Caja Municipal de Tacna. | El Tribunal mantiene el reparo porque los gastos financieros reparados no guardan vinculación con la actividad gravada, y que a su vez la documentación presentada por el recurrente no permite acreditar que los gastos financieros objeto de reparo se originaron por préstamos contraídos para la generación o mantenimiento de la renta gravada. |

Anexo 2: Listado de criterios hallados en las resoluciones revisadas.-

| 1. Tipo de gasto: Gastos a favor de terceros (vinculados o no). Criterio general: El criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente". | | | | |
|---|---|--|---|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
| 8622-5-2014 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Adquisición de un "preparado de receta". | No acredita que la adquisición estuviera vinculada con la generación de la renta gravada ni el mantenimiento de su fuente productora. | Es aplicado indirectamente. |
| 9478-1-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Pago de comisión, que constituye una obligación de respaldo o accesoria de obligaciones contraídas por su casa matriz. | En el caso de obligaciones contractual de una sucursal – establecimiento permanente en el país, que sean accesorias o de respaldo de obligaciones contraídas por su matriz, serán causales si se demuestra que la operación está vinculada a la actividad del contribuyente, esto es, que los ingresos obtenidos por la matriz hayan sido destinados a las actividades del contribuyente (la sucursal). | Es aplicado al caso concreto |
| 5153-8-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Obsequios y organización de eventos que calificaban como gastos de representación. | No son suficientes para sustentar el gasto de representación por la celebración del día de la madre con un comité de vaso de leche las copias de comprobantes de pago. Por el contrario, se requiere acreditar la realización del evento y la entrega del os obsequios a favor de sus beneficiarios | Es aplicado al caso concreto. |
| 5154-8-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Compra de licores y obsequios, en el caso de los ejercicios 2000 y 2001, y compra de carnes y adquisición de servicios en el ejercicio 2001. | Los obsequios a favor de clientes o potenciales clientes, tales como licores, carnes, etc. deberán ser sustentados, por ejemplo, con una política del contribuyente, listado de beneficiarios, etc. | Es aplicado indirectamente. |

| 2. Tipo de gasto: Adquisición de bienes y/o servicios. Criterio general: El criterio de "vinculación con la actividad del contribuyente". | | | | |
|--|---------------|------------------|---------------------|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |

| | | | | |
|---------------------|--|--|---|-------------------------------|
| 4132-1-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Facturas con glosa “cuotas administrativas” a favor de Promotora Opción SA EAFC. | Para que un gasto sea casual se debe acreditar la necesidad del gasto y la vinculación con su actividad empresarial. | Es aplicado expresamente. |
| 00950-2-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Compra de petróleo, repuestos, accesorios, mantenimiento de vehículos y pago por servicios de cochera, además a la reconstrucción de parlantes, pintado, planchado y reconstrucción de refrigeradora, adquisición de sanitarios, compra de agendas, bolígrafos, tintas, calculadoras, papel crepé y otros artículos de oficina, por considerarse “ajenos al giro del negocio”. El contribuyente no registraba vehículos ni maquinarias en sus activos. La AT considera que los gastos están relacionados con la reparación y mantenimiento de activos fijos, lo que no formaban parte de la Cuenta 33 – Inmueble, Maquinarias y Equipo, por lo que no eran deducibles. | Para la deducibilidad del gasto, se debe acreditar la causalidad (que comprende la necesidad y normalidad) con los medios de prueba que lo vinculen con la actividad que realiza el contribuyente, esto es, con la generación de renta o con el mantenimiento de su fuente. | Es aplicado al caso concreto. |
| 419-10-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Capacitación de “Curso de Capacitación en Ventas año 2003”, “Seminario de capacitación y motivación para vendedores”, “Curso de Contabilidad y Costos para tiendas”, “Seminario de Imagen institucional” y “Seminario de Contabilidad Comercial”, respectivamente. | Respecto de los gastos de capacitación del personal, se debe acreditar la vinculación entre el curso de capacitación y la actividad empresarial. | Es aplicado al caso concreto. |
| 419-10-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Gastos de publicidad en televisión. | Los gastos de publicidad en televisión deben acreditarse que el contenido del anuncio publicitario se refiere la actividad de la recurrente a fin de verificar la vinculación entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. | Es aplicado expresamente. |
| 2865-10-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Chalecos, botines, guantes, cascos, lentes. | Los bienes adquiridos por el contribuyente califican como condiciones de trabajo si estos son adecuados al puesto de trabajo. | Es aceptado indirectamente. |

| | | | | |
|---------------------|--|--|--|----------------------------------|
| 3352-10-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Honorarios por servicios de “reorganización empresarial” prestados por el representante del contribuyente. | La fehaciencia (la efectiva prestación de servicios) es un aspecto previo a la causalidad. | Es aplicado indirectamente. |
| 07962-1-2014 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Consumo por restaurant, compra de polos, gorros, ladrillos, revelador, cilindro, chalecos, mayólica, trampa, desagüe, camarote, colchón, champaña, whisky, papel celofán, consumos de pollo, juguetes, galletas, vinos, panetones, abarrotes, pelotas, cesta, entre otros. | Se debe acreditar la vinculación del gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente. | Es aceptado indirectamente. |
| 13608-2-2014 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Adquisición de kerosene. | Se debe acreditar la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, lo que a su vez sustenta la necesidad del gasto, y en consecuencia la causalidad respecto a la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente. | Es aplicado indirectamente. |
| 06029-3-2014 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | La adquisición de licores y comestibles. | Se debe acreditar la vinculación del gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente. En el caso de gastos de retribución de 74 prácticas profesionales, se requiere contar con los convenios correspondientes, la presentación de tales convenios ante el Ministerio de Trabajo. En el caso de los gastos por víveres incluidos en las canastas navideñas de los trabajadores, corresponde acreditar que en efecto se entregaron tales bienes a sus trabajadores o el persona beneficiado. | No es aplicado al caso concreto. |
| 9227-5-2014 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Servicio de tasación de bien inmueble. | El contribuyente no expuso alegato ni documentación que justifique la vinculación del servicio con la actividad del contribuyente. | Es aplicado expresamente. |
| 01726-8-2013 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Compra, entre otros, de polos de algodón, gorros de dril, casacas modelo SEDAPAL y polos modelo Box. | De la revisión de la información que obra en autos ello no resulta evidente puesto que las prendas adquiridas no coinciden con aquéllas que de acuerdo con los contratos estarían vinculadas con sus operaciones gravadas. | Es aceptado indirectamente. |

| | | | | |
|-------------|--|-------------------------------------|--|---------------------------|
| 5510-8-2013 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Asesoría de diversos profesionales. | En el caso de gastos de asesoría, se debe acreditar cómo se vincula el servicio recibido y la actividad que realiza el contribuyente, mediante documentación adicional a los medios de pago. | Es aplicado expresamente. |
|-------------|--|-------------------------------------|--|---------------------------|

| 3. Tipo de gasto: Gastos a favor de terceros (vinculados o no). Criterio general: El criterio de que una obligación (legal o contractual) genera causalidad. | | | | |
|---|--|---|---|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
| 3211-1-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Servicios compartidos con terceros vinculados y con el mismo domicilio fiscal (gastos administrativos) por concepto de servicios públicos de electricidad, agua, teléfono, alquiler del domicilio, servicios de vigilancia. | La causalidad del gasto por servicios públicos y vigilancia respecto de un inmueble compartido con terceros depende de si ello consta o no en un convenio. | Es aplicado al caso concreto. |
| 11284-8-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Desembolsos por concepto de "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz del contribuyente, que fueron entregadas a trabajadores o ex trabajadores. | La diferencia entre el valor de adquisición y el valor de compra de las "stock option" asumidos por el contribuyente cuando se ejercen las mencionadas opciones de compra de acciones de la matriz cumple con el principio de causalidad por cuanto forma parte de la remuneración de los trabajadores, aun cuando se ejerzan tales opciones una vez terminado el vínculo laboral, por cuanto su origen es el trabajo personal. En el caso de los ex -- trabajadores, forma parte de una política de incentivos para el cese voluntario de trabajadores y constituye una obligación contenida en convenios firmados al momento del cese. | Es aplicado al caso concreto. |
| 03316-1-2015 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Las entregas de víveres y diversos bienes efectuadas por la recurrente a pobladores de comunidades nativas existentes. | Las entregas de bienes (víveres) a favor de comunidades son causales en la medida que se realicen en virtud de una obligación legal, para resarcir daños por el derrame de petróleo o si su finalidad de mantener buenas relaciones que permitan la continuidad de la actividad empresarial. | Es aplicado al caso concreto. |
| 09058-3-2015 | Gastos a favor de terceros | Alquiler de casa habitación del gerente general. | En el caso de gastos por alquiler de casa habitación de un trabajador, es causal si esta forma parte de la remuneración de éste en virtud al contrato de trabajo. | Es aplicado al caso concreto. |

3. Tipo de gasto: Gastos a favor de terceros (vinculados o no).
Criterio general: El criterio de que una obligación (legal o contractual) genera causalidad.

| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
|----------------------|--|--|---|---|
| | vinculados al contribuyente. | | | |
| 11501-8-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Seguro de vida contratado en beneficio de sus gerentes. | Los gastos de seguro de vida de gerentes son causales en tanto constituyan una obligación legal del contribuyente. | Es aplicado al caso concreto. |
| 11501-8-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Consumo de gimnasio de los gerentes. | La relación de causalidad se realiza respecto del gasto en sí y la renta gravada. En el caso de gastos a favor del personal, este debe sustentarse en una obligación legal o una política en el manejo de recurso humanos del contribuyente. | Es aplicado al caso concreto. |
| 4523-1-2014 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Alimentación, víveres, canastas navideñas y otros, que corresponden al personal de su contratista, el cual no tiene vínculo laboral con el contribuyente. | No es causal el gasto si el contribuyente no se encontraba (legal ni contractualmente) obligado a proporcionar alimentación o refrigerio a los trabajadores de la contratista, con quienes no existía vínculo laboral alguno. | Es aceptado expresamente. |
| 6711-8-2014 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Comisiones vinculadas al Programas de Garantía de Crédito a la Exportación de Productos Agrícolas de los Estados Unidos (EEUU), que son originalmente pagados por el exportador (empresa de EEUU) de los bienes y luego son reembolsados por el contribuyente. | El gasto no es causal si el beneficio obtenido por el beneficio del gasto se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtienen los terceros con quienes contrata. | No es aplicado al caso concreto. |
| 3625-10-2014 | Gastos a favor de terceros | Gasto de viaje de un tercero. | Puede ser causal el gasto de viaje de un tercero, es decir, una persona que no sea directivo (vínculo societario) ni trabajador (vínculo laboral) del contribuyente, siempre que se acredite una relación contractual que justifique dicho gasto. | Es aplicado al caso concreto. |
| 12145-10-2014 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Pago de una indemnización a favor de un paciente por responsabilidad de un médico sin que medie orden judicial u obligación contractual. | No es si causal si el contribuyente no era responsable legalmente ni tenía la obligación de cumplir con el pago materia de reparo, con mayor razón es responsabilidad de un tercero (el seguro). | Es aplicado al caso concreto. |
| 9478-1-2013 | Gastos a favor de terceros no | Mejoramiento de carreteras que benefician a la comunidad. | Los gastos vinculados a obras de infraestructura pública, cuyo cumplimiento no es una obligación no le | Excepción al criterio. Atenuación del criterio. |

3. Tipo de gasto: Gastos a favor de terceros (vinculados o no).
Criterio general: El criterio de que una obligación (legal o contractual) genera causalidad.

| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
|---------------------|--|--|---|--|
| | vinculados al contribuyente | | corresponde al contribuyente, solo serán causales sin tiene un carácter extraordinario e indispensable, de otro modo, calificará como una liberalidad. | |
| 9478-1-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Pago de comisión, que constituye una obligación de respaldo o accesorio de obligaciones contraídas por su casa matriz. | En el caso de obligaciones contractual de una sucursal – establecimiento permanente en el país, que sean accesorias o de respaldo de obligaciones contraídas por su matriz, serán causales si se demuestra que la operación está vinculada a la actividad del contribuyente, esto es, que los ingresos obtenidos por la matriz hayan sido destinados a las actividades del contribuyente (la sucursal). | Es aplicado al caso concreto |
| 11969-3-2014 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Donaciones, consistentes en la entrega de víveres y diversos bienes por el importe. | Son causales los gastos por concepto de entregas gratuitas a favor de comunidades afectas por derrame de petróleo a modo de resarcimiento de daños. | Es aplicado al caso concreto. |
| 7068-4-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Adquisición de combustible, no figurando unidades de transporte en el inventario inicial ni final del contribuyente. | El gasto por combustible de vehículos de terceros es causal si se acredita la necesidad en sus actividades gravadas en virtud de los contratos celebrados con dichos terceros. | Es aplicado expresamente. |
| 1246-5-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Servicio de alojamiento y hospedaje efectuados en las ciudades de las ciudades de Tarapoto, Piura, Lima, Trujillo, Chimbote, Arequipa, Yurimaguas, Chiclayo, Uchiza y Juanjuí. | El gasto por alojamiento y/o hospedaje es causal si se hubiera pactado como condición de trabajo de los trabajadores. | Es aplicado al caso concreto. |
| 5154-8-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Servicio de vigilancia de la residencia del presidente del directorio. | Son causales los gastos de seguridad en el domicilio del presidente del directorio del contribuyente, independientemente que se vean también beneficiados los miembros de su familia que viven con él. | Es aplicado al caso concreto. |

| 4. Tipo de gasto: Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. Criterio general: El criterio de que una obligación (legal o contractual) genera causalidad. | | | | |
|---|--|--|--|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
| 4800-3-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería" (materiales de construcción, pintura y los artículos ferreteros). | Respecto de las erogaciones en mejoras de bienes cedidos en uso a favor del contribuyente, no basta que el bien figure como establecimiento anexo en el RUC para acreditar la causalidad, siendo necesario contar con el registro contable como activo, los contratos de cesión en uso, los comprobantes de pago emitidos por los obreros, fotografías de la mejoras, entre otros. | Es aplicado al caso concreto. |
| 19060-10-2013 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Las cuotas del préstamo otorgado por la Caja Municipal de Tacna. | Los gastos financieros no son causales si no guardan vinculación con la actividad gravada, siendo que se puede acreditar que los gastos financieros se originaron por préstamos contraídos para la generación o mantenimiento de la renta gravada. | Es aplicado expresamente. |

| 5. Tipo de gasto: Gastos a favor de terceros (vinculados o no). Criterio general: El criterio del "destino o finalidad" del gasto. | | | | |
|--|---|---|--|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
| 00950-2-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Consumo de alimentos en restaurantes, adquisiciones de licores y ropa deportiva por ser considerados "gastos personales". El contribuyente alega que se tratan de gastos de representación, propios del giro del negocio. | La causalidad de gastos de representación consistente en regalos y agasajos se debe acreditar mediante las políticas de la empresa aprobando tales adquisiciones, programación de agasajos, lista de beneficiarios de los agasajos, listado de los representantes a quienes se agasajó, etc. | Es aplicado al caso concreto. |
| 1306-5-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Recibos de telefonía celular en los que no figura el número de RUC ni el domicilio fiscal del contribuyente. | El contribuyente no adjunta documento alguno que acredite que el servicio de telefonía fue utilizado para coordinaciones con clientes y/o proveedores. | Es aplicado al caso concreto. |

| | | | | |
|--------------|--|--|---|-------------------------------|
| 11284-8-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Desembolsos por concepto de "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz del contribuyente, que fueron entregadas a trabajadores o ex trabajadores. | La diferencia entre el valor de adquisición y el valor de compra de las "stock option" asumidos por el contribuyente cuando se ejercen las mencionadas opciones de compra de acciones de la matriz cumple con el principio de causalidad por cuanto forma parte de la remuneración de los trabajadores, aun cuando se ejerzan tales opciones una vez terminado el vínculo laboral, por cuanto su origen es el trabajo personal. En el caso de los ex -- trabajadores, forma parte de una política de incentivos para el cese voluntario de trabajadores y constituye una obligación contenida en convenios firmados al momento del cese. | Es aplicado al caso concreto. |
| 9478-1-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Pago de comisión, que constituye una obligación de respaldo o accesoria de obligaciones contraídas por su casa matriz. | En el caso de obligaciones contractual de una sucursal – establecimiento permanente en el país, que sean accesorias o de respaldo de obligaciones contraídas por su matriz, serán causales si se demuestra que la operación está vinculada a la actividad del contribuyente, esto es, que los ingresos obtenidos por la matriz hayan sido destinados a las actividades del contribuyente (la sucursal). | Es aplicado al caso concreto |
| 11284-8-2015 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios en virtud de un programa de reconocimiento de estudiantes con rendimiento de excelencia. | Los premios a los estudiantes universitarios ganadores del programa que reconoce su rendimiento de excelencia son causales en tanto forman parte de su estrategia de contratación de personal. Ello se encuentra acreditado en la política de contratación del personal, la información sobre concurso en la página web. El gasto es causal independientemente del hecho que no se hubieran contratado a ningún estudiante. | Es aplicado al caso concreto. |
| 11284-8-2015 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Los servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa, por el monto ascendente a S/. 356 200,99. | El servicio de <i>outplacement</i> , que beneficia a ex-trabajadores por el plazo de 1 año o hasta su contratación bajo relación de dependencia con el fin de asesorarlos para su recolocación en el mercado laboral, es causal en tanto forma parte de una política de incentivos para el cese voluntario de trabajadores y constituye una obligación contenida en convenios firmados al momento del cese. Al tratarse de una prestación acordada a propósito del cese de los trabajadores califica como un gasto de personal previsto en el inciso l) del art. 37 de la LIR. No se trata de una liberalidad al ser una obligación contraída por un acuerdo con los ex-trabajadores. | Es aplicado al caso concreto. |

| | | | | |
|---------------------|--|--|--|-------------------------------|
| 11501-8-2015 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Consumo de gimnasio de los gerentes. | La relación de causalidad se realiza respecto del gasto en sí y la renta gravada. En el caso de gastos a favor del personal, este debe sustentarse en una obligación legal o una política en el manejo de recurso humanos del contribuyente. | Es aplicado al caso concreto. |
| 12352-3-2014 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades, en calidad de donaciones. | Son causales los gastos por concepto de entregas gratuitas a favor de comunidades a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones. Se requiere acreditar dicho riesgo, así como el listado de beneficiarios. No se requiere que se cuente con un acuerdo privado para sustentar tales erogaciones. | Es aplicado al caso concreto. |
| 12352-3-2014 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades, en calidad de donaciones. | Son causales los gastos por concepto de entregas gratuitas a favor de comunidades a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones. Se requiere acreditar dicho riesgo, así como el listado de beneficiarios. No se requiere que se cuente con un acuerdo privado para sustentar tales erogaciones. | Es aplicado al caso concreto. |
| 15187-3-2013 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Pasajes aéreos utilizados por terceros que no se encuentran en la planilla del contribuyente. | En el caso de viaje de prestadores de servicios independientes (comisionistas de ventas), se debe acreditar el motivo del viaje, por ejemplo, la oferta de sus productos al interior del país. No basta alegar el motivo, es necesario presentar la documentación que pruebe el destino o finalidad del gasto. | Es aplicado al caso concreto. |
| 03316-1-2015 | Gastos a favor de terceros no vinculados al contribuyente. | Las entregas de víveres y diversos bienes efectuadas por la recurrente a pobladores de comunidades nativas existentes. | Las entregas de bienes (víveres) a favor de comunidades son causales en la medida que se realicen en virtud de una obligación legal, para resarcir daños por el derrame de petróleo o si su finalidad de mantener buenas relaciones que permitan la continuidad de la actividad empresarial. | Es aplicado al caso concreto. |
| 5154-8-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | La entrega de regalos a los corredores de seguros en el evento "Pacífico Oro". | Los premios a favor de los corredores de seguros (por lo cual se pretende incentivar y reconocer a aquellos corredores que vendieran una mayor cantidad de sus productos) son causales en tanto constituyen un incentivo para la fuerza de ventas del contribuyente. | Es aplicado al caso concreto. |

| 6. Tipo de gasto: Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. Criterio general: El criterio del "destino o finalidad" del gasto. | | | | |
|--|--|--|---|--|
| Resolución N° | Tipo de gasto | Gasto específico | Criterio específico | Como se aplica el criterio en el caso concreto |
| 4800-3-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | "Vehículos automotores" correspondientes a 14 vehículos (combustible, lubricantes, respuestas, accesorios, <i>diesel</i> 2). | Con relación a los gastos vinculados a vehículos, los cuales están sujetos a requisitos y límites cuantitativos, se debe indicar claramente cuáles vehículos están destinados a personal de dirección y cuáles a la actividad empresarial. En este último caso, se debe acreditar cómo se vincula a la actividad empresarial (fundición de baterías, transporte de carga, etc.). | Es aplicado al caso concreto. |
| 11284-8-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Servicio de valuación de un terreno a ser adquirido por el contribuyente mediante adjudicación judicial. | El registro contable no puede restringir la deducibilidad del gasto, salvo que así lo establezca la norma, como es el caso de la depreciación del activo fijo. Lo relevante es contar probar la propiedad sobre el bien. El servicio de valuación de un predio, que tiene el propósito de dar información sobre su estado y valor, para que se tomen decisiones empresariales al respecto, cumple con el principio de causalidad. | Es aplicado al caso concreto. |
| 5154-8-2013 | Gastos a favor de terceros vinculados al contribuyente. | Compra de licores y obsequios, en el caso de los ejercicios 2000 y 2001, y compra de carnes y adquisición de servicios en el ejercicio 2001. | Los obsequios a favor de clientes o potenciales clientes, tales como licores, carnes, etc. deberán ser sustentados, por ejemplo, con una política del contribuyente, listado de beneficiarios, etc. | Es aplicado al caso concreto. |
| 11284-8-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Servicios de investigación de mercado del producto nuevo. | El gasto por servicio de estudio de mercado para introducir un nuevo producto y que tiene por objeto analizar dicha posibilidad, cumple con el principio de causalidad en tanto se vincula con su actividad venta de bienes para el cuidado de la salud, entre otros. No se puede desconocer este gasto por el hecho que no se haya llegado a comercializar dicho producto. | Es aplicado al caso concreto. |
| 03316-1-2015 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Intereses por préstamos cuyos fondos están destinados al pago de deudas bancarias | Los intereses por préstamos cuyos fondos están destinados al pago de deudas bancarias, a pagos anticipados de préstamos, inclusive la devolución del capital de su casa matriz, cumplen con el principio de causalidad. Estos últimos están vinculados a la adquisición de un lote donde se puede realizar la actividad de explotación. | Es aplicado al caso concreto. |

| | | | | |
|-------------|--|---|---|---------------------------|
| 9227-5-2014 | Adquisición de bienes y/o servicios a favor del contribuyente. | Intereses por préstamos y demás gastos financieros. | La documentación obrante en autos no permite establecer el origen de los créditos u obligaciones que generan dichos conceptos, como tampoco se puede verificar el destino de los préstamos, es decir, si se utilizaron para capital de trabajo, como señala el contribuyente. | Es aceptado expresamente. |
|-------------|--|---|---|---------------------------|

