

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado

Informe sobre la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA

Gloria Elisa Mendieta Vigo

Código: 20102579

Revisora:

Alexa Adriazola Burga

Lima, 2021

RESUMEN

En el presente informe se analizan los alcances de la aplicación del denominado principio de causalidad configurado en nuestro ordenamiento jurídico, a partir de un caso concreto sobre la deducción de gastos de mantenimiento y mejoramiento de carreteras efectuada por una empresa del sector minero a efectos de determinar el Impuesto a la Renta empresarial. Se parte por reconocer que el principio de causalidad tiene un carácter dinámico en el tiempo y que, a su vez, la doctrina y la jurisprudencia han ido dotando de contenido, estableciéndose así dos interpretaciones de aquel principio materia de estudio, esto es, una restrictiva y otra amplia. En virtud a dicho principio, resulta imprescindible examinar su configuración objetiva y subjetiva respecto a los criterios de necesidad, normalidad y razonabilidad, así como las prohibiciones previstas expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta (IR). A su vez, se destaca el criterio de la potencialidad que podría resultar conveniente con la finalidad de calificar un gasto como causal a pesar de que necesariamente no tiene un efecto directo en la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora en sentido estricto, sino más bien uno indirecto toda vez que existen distintas formas o estrategias que realizan- hoy en día- las empresas para desarrollar sus actividades empresariales con el objetivo de procurarse réditos aun cuando estos no se produzcan en los hechos. Finalmente, se plasman reflexiones sobre los gastos de índole social o los llamados “gastos de responsabilidad social empresarial (RSE)”, tal como podría ser el caso de los gastos de mantenimiento de carreteras, y su deducción para efectos del Impuesto a la Renta empresarial, invocando el texto normativo vigente del artículo 37 de la Ley del IR, puesto que el reconocimiento de una interpretación amplia del principio de causalidad, como se establece en la Casación materia de estudio, permite la calificación de tales gastos que implementan prácticas de RSE como causales.

ÍNDICE ANALÍTICO

1.	INTRODUCCIÓN	2
2.	JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA SENTENCIA	3
3.	RELACIÓN DE HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA	5
4.	IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	9
5.	ANÁLISIS Y POSICIÓN LOS PROBLEMAS JURÍDICOS.....	10
5.1.	La Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006:	12
5.2.	La Sentencia de Vista (Expediente No. 2952-2008):.....	17
5.3.	La Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA:.....	18
5.4.	El alcance del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial:	20
5.4.1.	Criterio de necesidad:	23
5.4.2.	Criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad:.....	31
5.4.3.	Criterio de potencialidad del beneficio:.....	34
5.5.	Las externalidades del gasto en favor de la comunidad y/o medio ambiente:.....	37
5.6.	Las deducciones de gastos relacionados a la Responsabilidad Social Empresarial (RSE):.	41
6.	CONCLUSIONES	46
7.	BIBLIOGRAFÍA	48

1. INTRODUCCIÓN

La Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA, materia de análisis del presente informe, aborda el tema de la deducción de los gastos de mantenimiento y mejoramiento de las carreteras para efectos de determinar el Impuesto a la Renta empresarial. El análisis que se desarrollará tiene como objeto determinar los alcances del principio de causalidad en materia tributaria, así como los criterios complementarios para la aplicación de dicho principio que permiten verificar la asociación directa o indirecta del gasto con la generación de renta y/o el mantenimiento de la fuente conforme al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF.

Resulta un tema recurrente y complejo definir los alcances del principio de causalidad, así como sus criterios complementarios, y más cuando los operadores deben aplicarlos a cada caso concreto, dado que la normas tributarios contemplan la prohibición de deducir egresos que califiquen como liberalidades.

En el presente caso, el referido gasto tuvo como propósito satisfacer la necesidad de contar con vías seguras de accesos al campamento minero, tomando en consideración las circunstancias y el contexto de la actividad generadora de renta, puesto que la ausencia de atención del organismo estatal que tenía a cargo las funciones de mantenimiento y seguridad generó que la compañía minera efectúe los mencionados desembolsos que se encuentran ligados de forma indirecta al beneficio de esta. Sobre el particular, la Corte Suprema ha interpretado que determinados egresos destinados al mantenimiento y mejoramiento de carreteras para el tránsito de carga y pasajeros con vías seguras de ingreso y salida desde o hacia el campamento resultaron causales para la empresa, que es una empresa del sector minería.

Sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal continúa emitiendo pronunciamientos discordantes y observando los gastos de similar naturaleza por no cumplir con el principio de causalidad, sustentando su discurso bajo la aplicación de criterios adicionales y una visión restrictiva del principio, no contemplados por la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, surge la necesidad de reconocer que existen gastos que se incurren en determinados contextos a nivel empresarial y cuyas externalidades son positivas en favor de la sociedad y/o medio ambiente, por ejemplo el beneficio de contar con carreteras más seguras y sostenibles; lo cual refleja que los efectos de los gastos resultan ser transversales a los fines empresariales para alcanzar la generación de renta gravada o la continuidad de la actividad empresarial, e inclusive la apertura de nuevos proyectos de negocios a futuro.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA SENTENCIA

En las últimas décadas, el fenómeno de la globalización ha generado distintas formas o estrategias de desarrollar la actividad empresarial, las cuales se materializan en determinados comportamientos y/o acciones de las empresas para involucrarse en mayor medida con la comunidad y el medio ambiente, sin que ello mitigue necesariamente la rentabilidad del negocio. Este rol -cada vez más concurrido en las empresas- está asociado a lo que se denomina Responsabilidad Social Empresarial (RSE). Ello se agudiza más aun por el contexto que estamos atravesando con esta pandemia mundial. Así, la presente la Casación No. 2743-2009 LIMA pone en evidencia los problemas ligados al alcance del principio de causalidad del gasto que resulta necesario poder analizar con el propósito de también reconocer la existencia del enlace entre los gastos de RSE y las actividades empresariales que justifique la deducción para fines del Impuesto a la Renta.

En ese contexto, elegí dicha Sentencia toda vez que a partir de la interpretación que realiza la Corte Suprema sobre el principio de causalidad se podría afirmar que nuestro marco jurídico tributario sí otorga la posibilidad de deducir gastos por RSE del Impuesto a la Renta Empresarial. Sin embargo, los operadores de justicia han generado decisiones contradictorias en cuanto al reconocimiento de la deducibilidad del gasto por RSE, exigiendo en su mayoría de casos criterios tributarios adicionales para cumplir con el principio de causalidad conforme a lo contemplado en el artículo 37 del Texto Único

Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF y la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356.

Cabe precisar que la posición desarrollada por la Corte Suprema concluye que los gastos incurridos en el mantenimiento de carreteras devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma y estrechamente ligados a la actividad empresarial generadora de renta para obtener ingresos gravados, por lo que siendo así, dichos ingresos no pueden ser considerados como liberalidades al amparo de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF. A su vez, refiere que dichos gastos deberán ser normales y cumplir con los criterios de razonabilidad, con lo cual deja establecido que el mencionado principio debe ser interpretado en sentido amplio.

En ese sentido, resulta importante determinar el razonamiento jurídico que permita establecer la aplicación del principio de causalidad a nuevos casos, tales como los que se enmarcan dentro de las políticas de RSE. A nivel constitucional, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado exhortando a las empresas establecer prácticas que supongan ser responsables para con la sociedad y/o medio ambiente, reconociendo el impacto de su actividad económica. A nivel doctrinario, también se ha sostenido que la estrategia empresarial que constituye una visión de negocios y, por ende, de rentabilidad de las empresas permite garantizar el desarrollo de las actividades empresariales en armonía con la sociedad.

Por lo tanto, la importancia de incentivar y promover las políticas sostenibles dentro de la economía exige contar, a nivel tributario, con un criterio amplio del principio de causalidad que guarde correspondencia con ese reconocimiento de las políticas de sostenibilidad.

3. RELACIÓN DE HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA

- 3.1** Como producto de las solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio, la Administración Tributaria (SUNAT) inició un procedimiento de fiscalización a XSTRATA TINTAYA S.A. (en adelante, la Compañía); aquella efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas (IGV) correspondiente a los periodos diciembre 2002, enero, marzo, abril y junio de 2003, los cuales se vinculan con las adquisiciones de servicios para el mejoramiento y mantenimiento de las carreteras cercanas al campamento minero de la Compañía.
- 3.2** La Administración Tributaria reparó el gasto por mejoramiento y mantenimiento de las carreteras, emitiendo los siguientes valores:
- (i) La Resolución de Determinación No. 092-03-0000870 por concepto de la disminución del saldo a favor del IGV (periodo 02-2002).
 - (ii) Las Resoluciones de Determinación No. 092-03-0000899, Nos. 092-003-0000015 al 092-003-0000017, por concepto de la disminución del saldo a favor del IGV (periodos: 01-2003, 03-2003, 04-2003 y 06-2003).
 - (iii) Las Resoluciones de Multa Nos. 092-02-0001673, 092-02-0001726 y 092-02-0000029 a 092-02-0000031, por la comisión de la infracción establecida en el artículo 178 numeral 2 del Código Tributario.
- 3.3** La Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Intendencia No. 095-014-0000020/SUNAT, No. 095-014-0000035/SUNAT y No. 095-014-0000062/SUNAT con fecha 25 de septiembre y 28 de noviembre de 2003 y 12 de marzo de 2004 – respectivamente-, mediante las cuales se declararon infundadas las reclamaciones interpuestas por la Compañía.

- 3.4** La Compañía interpuso recursos de apelación contra las referidas Resoluciones de Intendencia bajo los expedientes Nos. 3192-2004, 748-2004 y 3798-2004.
- 3.5** El Tribunal Fiscal resolvió dichos recursos mediante la RTF No. 04807-1-2006 de fecha 5 de septiembre de 2006, en la que se concluyó lo siguiente:
- (iv) Acumular los expedientes Nos. 3192-2004, 748-2004 y 3798-2004.
 - (v) Confirmar las Resoluciones de Intendencia No. 095-014-0000020/SUNAT, No. 095-014-0000035/SUNAT y No. 095-014-0000062/SUNAT; rechazando la deducibilidad del gasto por constituir un gasto de mantenimiento rutinario.
- 3.6** Mediante la referida Resolución, el Tribunal Fiscal estableció como controversia determinar si los gastos realizados por la Compañía son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, también pueden ser aplicados como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.
- 3.7** Sobre el particular, el análisis del caso se centró en el Impuesto a la Renta dado que el segundo párrafo del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo No. 055-99-EF solo otorga derecho a crédito fiscal a las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los siguientes requisitos:
- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la Compañía, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto (...), y;
 - b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.
- 3.8** El eje central de la controversia versa sobre el carácter deducible del gasto por los servicios de mantenimiento y mejoramiento de carreteras efectuado por la Compañía de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

- 3.9** La Compañía habría incurrido en determinados gastos por concepto de mejoramiento y/o mantenimiento de carreteras, en los tramos (i) Pampa Cañahuas – Cachinita e (ii) Imata – Condorama –Tintaya-Yauri, con la finalidad de transportar a sus trabajadores y sus productos desde su campamento minero.
- 3.10** La Administración Tributaria reparó los gastos de mejoramiento y/o mantenimiento de carreteras, toda vez que la Compañía no cumplió con acreditar que dichas obras contaban con las aprobaciones previas emitidas por el organismo competente; requisito establecido por el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería¹, para la deducción del gasto como inversión en infraestructura de servicio público.
- 3.11** En efecto, el Tribunal Fiscal resolvió la controversia señalando que el gasto de mantenimiento y mejoramiento de carreteras realizado por la Compañía es rutinario y no extraordinario, que corresponde ser efectuado por un tercero (Estado); por lo que, se constituye un acto de liberalidad de acuerdo con lo establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; concluyendo confirmar el reparo. Ello dio origen a una disminución en el monto de devolución solicitada por la Compañía del saldo a favor materia de beneficio.
- 3.12** Con fecha 22 de enero de 2007, la Compañía interpuso la demanda contencioso-administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal que declaró infundado el recurso de apelación.

¹ “**Artículo 72.-** Con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad los siguientes beneficios:

(...)

d) Las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público, serán deducibles de la renta imponible, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente. (...)”

- 3.13** En primera instancia, la Tercera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo (Exp. 123-2007) declaró infundada la demanda presentada por la Compañía en todos sus extremos.
- 3.14** El 05 de mayo de 2009, la Sala Suprema Civil Transitoria (Apelación No. 2952-2008) emitió la sentencia que declaró fundada la demanda de la Compañía, revocando la apelada. Se ordena emitir un nuevo pronunciamiento considerando que los gastos efectuados son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta y, por tanto, deben ser reconocidos como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.
- 3.15** La Procuraduría Ad-hoc de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) interpusieron los recursos de casación contra la referida sentencia.
- 3.16** La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema emitió la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA, el 4 de septiembre de 2010, mediante la cual la Corte Suprema concluye que los gastos de mantenimiento de carreteras aledañas al campamento minero se encuentran ligados a la actividad de la Compañía y redundan en la generación de ingresos, toda vez que permitieron tránsito regular y seguro de la carga y los pasajeros, siendo gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma y con ello la generación de renta gravada, conforme al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF; por lo que tales gastos no pueden ser considerados como liberalidades de acuerdo a lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta. Asimismo, se advierte que no existe norma que establezca que el gasto, para ser causal, deba ser a la vez indispensable y obligatorio.
- 3.17** El Tribunal Fiscal emitió la RTF No. 08917-5-2012 de fecha 8 de junio de 2012, mediante la cual, dando cumplimiento a lo ordenado por la Sentencia del Poder Judicial, establece que los gastos en mantenimiento de carreteras estaban

específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la Compañía, pues de no incurrir en dichos gastos (el mantenimiento de las vías) se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte y con una mayor demora, por lo que concluye que los gastos en cuestión cumplen con el principio de causalidad, al no existir norma que establezca que el gasto para ser causal deba a la vez ser indispensable y obligatorio. Por lo tanto, son gastos necesarios para generar la renta y normales según las circunstancias de la Compañía; por lo que resultan deducibles a fin de establecer la renta neta, y, por ende, con el propósito de ser reconocidos como crédito fiscal del IGV.

4. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

En virtud a la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA y sus antecedentes, se ha determinado los siguientes problemas jurídicos que se presentan:

Problema principal:

¿Cuál es el alcance del principio de causalidad para los gastos que no se encuentran vinculados directamente con las actividades empresariales y repercuten en beneficio de la comunidad/sociedad?

Problemas secundarios:

1. ¿Cómo se delimita el principio de causalidad recogido en la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Cuáles son los elementos y/o criterios adicionales que deben exigirse para que los gastos cumplan con el principio de causalidad?
2. ¿Cómo se podría determinar el alcance de la necesidad de los gastos vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora?
3. ¿Los gastos se encuentran condicionados a tener el carácter de imprescindibles y extraordinarios para que sean deducibles?

4. ¿Las externalidades del gasto deducible que repercuten en beneficio (directo/indirecto) de la empresa y la sociedad limitan la deducción del gasto?

5. ANÁLISIS Y POSICIÓN LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

De conformidad con las normas tributarias, la deducibilidad de un gasto se encuentra supeditada inevitablemente al cumplimiento del denominado “principio de causalidad” a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría.

Así, la aplicación de dicho principio se encuentra regulado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF, el cual establece lo siguiente:

“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:”

Al respecto, el método para establecer la renta neta se realizará a partir de la mecánica de la deducción únicamente de aquellos gastos necesarios para generar renta y conservar la fuente productora, siempre que no se encuentren prohibidos expresamente por la LIR.

A su vez, la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 precisó a partir de los criterios complementarios de normalidad, razonabilidad y generalidad la interpretación del principio de causalidad para luego incorporarse al texto del artículo 37 de la LIR.

Si bien la norma no establece qué se debería entender por “gastos necesarios”; ello resulta relevante para el análisis del principio de causalidad. A la luz de la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha dotado de contenido a dicho elemento intrínseco, esto es, la “necesidad del gasto”. En ese sentido, las resoluciones del Tribunal Fiscal se han aproximado a demarcar dicho

elemento -bajo una noción amplia- como una relación de necesidad, que debe verificarse en la vinculación entre los egresos y la producción de la renta o el mantenimiento de la fuente productora; lo que implica la admisión de cierto grado de potencialidad, siendo que dicho efecto de producir o mantener la fuente podría o no concretarse y/o materializarse, inclusive.

Por su parte, la doctrina ha considerado destacar aquel nexo causal que debe existir entre el gasto y la actividad empresarial, sea esta de forma “directa” o “indirecta”. García Mullín señala que de forma general podría afirmarse que todas las deducciones serán deducibles si guardan relación causal “directa” con la generación de la renta o con la conservación de la fuente.²

La línea jurisprudencial que ha venido desarrollando el Tribunal Fiscal hace hincapié en una interpretación amplia del principio. De esta manera, cuando hablamos del principio de causalidad esta se encuentra referida a la realización de erogaciones que efectúan las empresas que no necesariamente guardan relación de manera directa con la actividad empresarial, pudiendo estas estar vinculadas indirectamente, siempre que se cumplan con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

La controversia de la presente investigación se genera respecto al tratamiento que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal les otorgan a los gastos que no tienen incidencia (nexo causal) directa en la generación de renta o su mantenimiento para efectos de la determinación de la renta neta empresarial; específicamente, corresponde analizar si los gastos en mantenimiento de las carreteras (bienes públicos), ubicadas en zonas aledañas al campamento minero de la Compañía, constituyen meros actos de liberalidad o si -por el contrario- cumplen con el principio de causalidad para su deducibilidad, de conformidad con el artículo 37 de la LIR y la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356.

A partir de ello, se podrá concluir si aquellos gastos resultarán o no deducibles para determinar la renta neta del impuesto empresarial de la Compañía; así como el uso o no del

² García Mullín, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. Santo Domingo. 1980. Pág. 122.

crédito fiscal vinculado al gasto, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En el presente caso, resulta importante evaluar la posición de la Compañía; el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en su Resolución No. 04807-1-2006; y, la decisión del Poder Judicial en la Sentencia de Casación No. 2743-2009 que, finalmente, estableció un criterio sobre los gastos deducibles, así como el alcance del principio de causalidad.

5.1. La Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006:

En septiembre de 2004, La Compañía interpuso Recurso de Apelación contra las Resoluciones de Intendencia No. 095-014-0000020/SUNAT, No. 095-014-0000035/SUNAT y No. 095-014-0000062/SUNAT, las cuales declararon infundadas las reclamaciones interpuestas por la Compañía minera vinculadas a la deducibilidad de los gastos de mantenimiento y mejoramiento de carreteras cercanas al campamento minero.

Posición de la Compañía:

En referido recurso impugnatorio, la Compañía minera alegó lo siguiente:

- (i) Los gastos se justifican en la necesidad de contar con vías seguras de acceso y salida de su campamento minero, el cual se encuentra en una zona altoandina a 4,200 m.s.m y a 400 kilómetros del Puerto Matarani.
- (ii) El transporte de pasajeros y de carga al campamento minero no debe tener inconvenientes, ni daños, ni retrasos; pues el tránsito normal y seguro forma parte de sus políticas de seguridad. Las operaciones del negocio que desarrolla suponen que necesariamente deba trasladar sus productos desde el campamento minero, particularmente el envío de ácido sulfúrico requerido, lo que debe realizarse de forma segura y sin dañar el medio ambiente, conforme a las normas de seguridad minera y medio ambiente a las que se encuentra obligada.

- (iii) El desembolso para el mantenimiento de los tramos de las carreteras, en los que no existe ninguna atención por parte del Ministerio de Transportes y Comunicaciones guardan perfecta proporcionalidad y razonabilidad con sus ingresos.
- (iv) No resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley General de Minería y el artículo 7 de su Reglamento toda vez que dichas normas no alcanzan al mantenimiento de las carreteras ya que estas no califican como obra de infraestructura de servicio público conforme el pronunciamiento de la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles del Ministerio de Transportes y Comunicaciones a través del Oficio No. 041-2004-MTC/14 e Informe No. 001-2004-MTC/14.03.
- (v) Los gastos de mantenimiento se rigen por el principio general de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual el nexo causal entre gastos e ingresos no debe entenderse referido solamente a la producción de rentas, sino también, y de manera general, referida al engarce que debe existir con el ejercicio de la actividad productiva a cuyo servicio se disponen recursos materiales y humanos. Se agrega que este criterio ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 5732-5-2003³ y 1932-5-2004⁴; las cuales se requiere acreditar que los gastos de mantenimiento que incurran en carreteras sean indispensables para el desarrollo de la actividad minera, no exigiéndose que se trate de gastos dirigidos inmediata y directamente a generar rentas gravadas.

³ En esta RTF, el Tribunal Fiscal reconoce un nexo indirecto entre el gasto y la actividad productiva, estableciendo en el caso particular que los gastos vinculados al acondicionamiento de las carreteras, las cuales se encontraban en mal estado y dificultaban el acceso al yacimiento minero; no se tratan de una mera liberalidad a fin de beneficiar a la colectividad con el cumplimiento de tareas que corresponden al Estado.

⁴ En este caso, la RTF considera que, de existir una relación entre los gastos y la actividad productiva, serían deducibles. En el caso concreto, se exhorta a la Administración a determinar si los trabajos de mejoramiento de las carreteras se vinculan con la actividad de la recurrente.

Posición de la Administración Tributaria:

Por su parte, la Administración Tributaria (SUNAT) alegó lo siguiente:

- (i) La Compañía minera no demostró que el servicio de mejoramiento y/o mantenimiento de carreteras haya sido necesario para la realización de sus operaciones gravadas.
- (ii) La necesidad del gasto implica en sentido estricto que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir, esto es, la necesidad debe ser directa.
- (iii) La necesidad de mejorar los accesos no puede interpretarse como una de carácter normal o cotidiano. Las razones de seguridad y medio ambiente redundan en beneficio propio de la Compañía y no se relacionan directamente con el gasto que se pretende reconocer.
- (iv) Los desembolsos por los servicios de mantenimiento solo pueden ser reconocidos como gasto si cumplen con lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley General de Minería, en tanto dichos servicios califican como una obra de infraestructura de servicio público. Sin embargo, la Compañía no cumplió con acreditar la aprobación emitida por el organismo competente⁵ para que los gastos sean deducibles a efectos del IR y con el propósito de generar crédito fiscal.

La postura de la Administración no recoge el alcance del principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la LIR pues aquella pretende incorporar un criterio de cotidianeidad sobre el gasto sin mayor análisis, no corresponde con la interpretación de la norma tributaria, antes citada. Asimismo, establece que el principio de causalidad debe ser interpretado en sentido estricto como aquel que sin la realización del gasto no habría renta o la misma no podría subsistir. Evidentemente, dicho pronunciamiento no se condice con lo

⁵ La Administración Tributaria señaló que los desembolsos únicamente podrían ser reconocidos como gasto si la inversión en infraestructura hubiese sido aprobada previamente por el sector competente, de conformidad al artículo 7 del Reglamento de la Ley General de Minería.

establecido en la línea argumentativa del Tribunal Fiscal, así como lo recogido por la doctrina respecto a la noción amplia del principio de causalidad.

Posición del Tribunal Fiscal:

El pronunciamiento del Tribunal Fiscal determinó como materia controvertida analizar si de acuerdo con la legislación del IR, los gastos realizados por la Compañía son deducibles y en consecuencia también puedan ser aplicados como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas para los ejercicios de 2002 y 2003.

El Tribunal Fiscal determinó como materia controvertida si de acuerdo con la legislación del IR, los gastos realizados por la Compañía son deducibles y en consecuencia también pueden ser aplicados como crédito fiscal del IGV.

El marco normativo para el análisis del gasto se resolvió en aplicación del artículo 18 de la Ley del IGV, para el reconocimiento del uso del crédito fiscal; el artículo 37 de la LIR; la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 para el cumplimiento del principio de causalidad y los criterios adicionales para el reconocimiento de su deducibilidad.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal concluyó lo siguiente:

- (i) Si bien no existió un pronunciamiento previo del sector competente, la Compañía presentó como prueba un informe que da respuesta a una consulta, siendo la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles del MTC, que concluye que el concepto de mantenimiento de carreteras no califica como obra de infraestructura de servicio público, pues esta esta referida al proceso de materializar la infraestructura (carreteras, ferrocarriles y viaductos); por lo tanto, la Compañía no requería de la aprobación ni autorización de ningún órgano para efectuar dichas erogaciones.
- (ii) El alcance del servicio por concepto de mantenimiento y/o mejoramiento de carreteras, descrito en el Expediente Técnico de Mantenimiento, establece que el servicio comprendió trabajos de mantenimiento rutinario en el tramo de la carretera Imata-Condorama-Tintaya y agrupó trabajos de alta periodicidad

tendientes a mantener la funcionalidad del camino tal como fue diseñado (bacheo, limpieza de cunetas, alcantarillas, etc.), constituyendo parte de la política de seguridad y medio ambiente de la Compañía que finalmente habría permitido el traslado del ácido sulfúrico que requiere para sus operaciones.

- (iii) Para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, habiéndose establecido ello en las RTF Nos.01275-2-2004 y 710-2-99, que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite la sustracción de erogaciones que no guardan relación de manera directa, contrario a lo establecido por la Administración Tributaria, que en el presente caso exige que el gasto sea necesario en un sentido restrictivo agregando que sin la realización del desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir.
- (iv) Los gastos realizados por construcción de mejoramiento de carreteras deben tener carácter extra
- (v) ordinario e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en este supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la Compañía para asumir dicho gasto, tal como el Tribunal Fiscal lo ha señalado también en la RTF No. 01932-5-2004.
- (vi) Los gastos de mantenimiento de carreteras efectuados por la Compañía son gastos de carácter rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por entidades estatales (PROVIAS NACIONAL); por lo tanto, constituyen una liberalidad de la Compañía y, por tanto, no deducible según el inciso d) del artículo 44 de la LIR.

El pronunciamiento del Tribunal Fiscal se sustenta en la aplicación de un criterio tributario adicional, esto es, de *extraordinariedad* de los gastos para que califique como un “gasto necesario” para efectos del IR.

A partir de lo antes mencionado, por un lado, el pronunciamiento de la Administración Tributaria afirma que el principio de causalidad supone que un gasto es necesario en sentido restrictivo cuando sin la realización del desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir: una relación de necesidad directa. Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal sostiene sin mayor desarrollo un criterio adicional: el carácter “extraordinario” del gasto, el cual no está comprendido expresamente ni se desprende de la lectura del artículo 37 de la LIR y la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356. En ambos pronunciamientos, se constatar un problema jurídico sobre el alcance del principio de causalidad estipulado en la LIR y la Ley No. 27356, antes citadas.

5.2. La Sentencia de Vista (Expediente No. 2952-2008):

El 05 de mayo de 2009, la Sala Suprema Civil Transitoria emitió la sentencia que declaró fundada la demanda de la Compañía, estableciendo el alcance del principio de causalidad de acuerdo a lo siguiente:

- (i) El alcance de lo dispuesto en el artículo 37 de la LIR precisada por la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356, señala que el concepto “normal” al que hace referencia la última de las normas precitadas, debe entenderse como inherente, natural, acostumbrado, habitual y que no requiere ser indispensable ni obligatorio en tanto no existe norma que establezca tales características para la deducción del gasto.
- (ii) La Compañía al haber costado los gastos de mantenimiento de las carreteras mencionadas tenía como finalidad satisfacer una necesidad urgente que redundó en su actividad generadora de renta. Los gastos en mantenimiento de carreteras son gastos específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la

Compañía ya que de no hacerlo se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte, así como por la demora.

- (iii) El gasto es necesario para generar renta según las circunstancias señaladas en virtud a la aplicación de las normas referidas; por tanto, los gastos son deducibles a fin de establecer la renta neta, de conformidad con el artículo 37 de la LIR.

5.3. La Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas interponen los recursos de casación.

Así, el 14 de septiembre de 2010 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de septiembre de 2011, la Corte Suprema emite la Sentencia estableciéndose como criterio lo siguiente:

- (i) En virtud a la interpretación del artículo 37 de la LIR, no se desprende la exigencia de que el gasto sea indispensable y obligatorio para justificar que el gasto es necesario y por ende acogerse a la deducción.
- (ii) La referida norma consagra el denominado principio de causalidad, siendo su alcance precisado por la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356, por lo que, el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.
- (iii) La normalidad a la que hace referencia la norma debe entenderse como un gasto que sea inherente y habitual de la empresa.
- (iv) Los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos de permitir el tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento minero devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma, y con ello, permitir obtener los ingresos gravados con renta; actividad que deviene en normal, razonable y por tanto general

atendiendo a las actividades mineras generadores de dichos ingresos, por lo que siendo así, dichos gastos no pueden ser reputados como liberalidades al amparo del artículo 44 inciso d) de la LIR.

Sobre el particular, cabe destacar que, resulta apropiada la decisión de reconocer la deducibilidad de los gastos de mantenimiento y mejoramiento de carreteras bajo una concepción amplia del principio de causalidad. No obstante, el pronunciamiento realizado por la Corte Suprema resulta en oportunidades impreciso, dado que trata superficialmente los alcances conceptuales de la correlación del principio de causalidad en el IR empresarial. Al respecto, se analizó sin mayor detalle el alcance del principio de causalidad del gasto de mantenimiento, así como la determinación de los criterios adicionales tales como la normalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad, de corresponder al caso concreto. Se debió determinar si los gastos de mantenimiento estuvieron asociados directa o indirectamente con los ingresos generados o el mantenimiento de la fuente productora en el negocio de la Compañía.

Así, el propio Tribunal Fiscal reconoce aquella relación directa o indirecta de las erogaciones, como ejemplo se citan las siguientes resoluciones:

La RTF No. 3625-10-2014 señaló que:

“El principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de renta, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad”

La RTF No. 2470-10-2011 señaló que:

“ Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución No. 06769-5-2003 los gastos deducibles del Impuesto a la Renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etcétera., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no ”

El criterio sentado por la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA, materia del presente análisis, ha señalado erróneamente el criterio de generalidad, el cual no es un criterio complementario aplicable a todos los gastos, toda vez que la norma contempla expresamente que este resulta aplicable únicamente a determinados supuestos comprendidos en el artículo 37 de la LIR, así como en la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 que incorpora los parámetros delimitados del principio de causalidad. Como se puede apreciar, a nivel legislativo y jurisprudencial la generalidad está restringida a casos particulares relacionados a temas laborales.

5.4. El alcance del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial:

En virtud a las posturas y pronunciamientos de las partes en las diferentes instancias del proceso, se ha demarcado un conflicto respecto al alcance del principio de causalidad en el ordenamiento jurídico peruano que corresponderá determinar.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, la aplicación del principio de causalidad, regulado en el artículo 37 de la LIR, condiciona expresamente su cumplimiento en función a ciertos criterios y/o elementos, así como determinadas limitaciones y prohibiciones reguladas en dicho cuerpo normativo. Sumado a ello, resulta importante la acreditación de dicho principio con la documentación sustentatoria, la cual supone el cumplimiento de la fehaciencia del gasto.

De esta manera, para considerar que los gastos cumplen con el principio de causalidad se requerirá constatar lo siguiente: (i) que sean necesarios; (ii) estén destinados a producir u obtener la renta y/o mantener la fuente productora; (iii) que sean normales, razonables (proporcionales) y generales, según sea el caso concreto; y, (iv) se encuentren sustentados con la documentación correspondiente.

La doctrina autorizada ha sostenido que el principio de causalidad tiene un aspecto objetivo y subjetivo. El primero de ellos conformado por los criterios (normalidad y razonabilidad) establecidos en el texto normativo, sus limitaciones y prohibiciones; y, en segundo lugar, el subjetivo, delimitado por los gastos incurridos en virtud a las estrategias empresariales y/o comerciales de cada empresa, así como el contexto en el que se efectúan dichas erogaciones para generar ingresos. Sobre el particular, Durán ha señalado lo siguiente:

“(...) L(l)a causalidad del gasto – para producir rentas gravadas o mantener su fuente – puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial.

La acreditación de la fehaciencia del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en su plano subjetivo que en el plano objetivo”⁶.

Fundamentalmente, dicho principio implica una relación causal (nexo causal) que vincula el gasto con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Así, nuestra jurisprudencia

⁶ DURÁN ROJO, Luis (2009). Alcance del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial Contabilidad y Negocios, 47, pág. 15.

ha interpretado el principio de causalidad bajo la teoría de la *causa objetiva y subjetiva* para examinar si los gastos son deducibles para la determinación de la renta neta⁷.

Ahora bien, aquel nexo causal se interpreta como la relación de necesidad que debe existir entre los desembolsos y la actividad gravada. Este carácter de “necesidad del gasto” resulta relevante a efectos de determinar su causalidad o no.

Por su parte, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal han ido dotando de contenido a dicha vinculación a través de la exigencia de criterios tributarios subyacentes que no se desprenden de la lectura del artículo 37 de la LIR, pero que tendrían como propósito delimitar la noción de “lo necesario”. Más aún, la Administración Tributaria, siguiendo la misma línea, han reconocido y adoptado la exigencia de criterios adicionales para determinar la necesidad del gasto. En particular, existen resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal respecto a la necesidad de los gastos relacionados con el mantenimiento o construcción de obras de infraestructura⁸.

En principio, la línea argumentativa del Tribunal Fiscal ha concebido al principio de causalidad bajo una noción amplia, mediante la cual se admiten las erogaciones que detentan dicha vinculación de forma indirecta⁹.

Así, la RTF No. 016591-3-2010 ha establecido lo siguiente:

“El principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en

⁷ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, WALKER. El principio de causalidad y el concepto del gasto necesario. *Themis*, 64 (2013), pág. 101.

⁸ La Administración Tributaria ha admitido el cumplimiento de criterios adicionales (aspectos indispensables y extraordinarios del gasto) establecidos por resoluciones del Tribunal Fiscal, tal es el caso del informe de SUNAT No. 198-2004-SUNAT-2B0000.

⁹ Criterio seguido en las RTF Nos. 753-3-99, 710-2-99, 01275-2-2004, 01918-1-2012, 18285-1-2011, entre otras.

este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad”.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, resulta conveniente señalar que en los últimos años la concepción del principio de causalidad ha mutado debido a que las estrategias de los negocios también se han ido modificando, de acuerdo a cada contexto. Así, la noción de necesidad de un gasto vinculado a la actividad empresarial ha dado un giro, no siendo la misma desde hace una década atrás; el fenómeno de la globalización ha jugado un papel importante en el desarrollo de los negocios. Por lo tanto, lo antes dicho tiene incidencia directa en la tributación, que –por lo mismo- requiere adaptarse a dichos cambios. Belaunde lo reconoce y señala lo siguiente:

“El concepto de empresa y de su rol dentro de la sociedad ha evolucionado de manera trascendental puesto que ya no se le considera un ente aislado cuya única finalidad es brindar servicios, comercializar o producir bienes para lo cual debía enfocarse únicamente en contar con los recursos económicos, de personal y logísticos, siendo que su relación con el Estado y la sociedad se ceñía al cumplimiento de las normas laborales y al pago de impuestos”¹⁰.

En ese sentido, el principal problema jurídico surge en la concepción y el alcance que la jurisprudencia ha establecido en torno al principio de causalidad antes y después de la emisión de la Sentencia de Casación No. 2743-2009.

5.4.1. Criterio de necesidad:

Como bien mencionamos líneas arriba, nuestro ordenamiento legal consagra el conocido principio de causalidad, el cual supone –obligatoriamente- verificar la “relación de necesidad” entre las erogaciones y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la

¹⁰ BELAUNDE, Walther. Gastos de Responsabilidad Social. Revista Análisis Tributario, (2012), pág. 20.

fuentes productoras. Sin embargo, el alcance del criterio de necesidad no se desprende del desarrollo normativo del artículo 37 de la LIR.

Sobre el particular, la doctrina ha buscado interpretar la noción de necesidad de los gastos como aquella que son convenientes en determinados contextos para el desarrollo de las actividades gravadas. Así, Reig señala lo siguiente:

“(…) el concepto de necesidad no debe entenderse con alcance limitativo tal que excluya algunos gastos prescindibles, pero, sin embargo, convenientes para el desarrollo de las actividades sujetas al impuesto, tales como modernamente se consideran los de relaciones públicas, entre otros. Así lo admitió en su jurisprudencia el Tribunal Fiscal, al considerar como gastos aceptables y no liberalidades, los de viajes de ejecutivos al exterior para asistir a convenciones, los de sus cónyuges que les acompañen y las atenciones con clientes, con motivo de festividades determinadas o en oportunidad de concretar negocios con ellos”¹¹

Otro lado de la doctrina se adhiere a la noción de necesidad del gasto como un gasto imprescindible, relacionado a la imposibilidad de sustraerse del gasto para obtener el ingreso correspondiente. Al respecto, resulta importante citar a Hernández Berenguel quien señala lo siguiente:

“1.3 Alcance de la expresión “gastos necesarios (...) el Diccionario de la Lengua Española y el Diccionario Usual de Guillermo Cabanellas, encontraremos diversas acepciones (...): (a) Lo indispensable es lo necesario. (...); (b) Lo que hace falta para un fin (...); (c) Lo importante es que el objetivo perseguido hizo necesario incurrir en los gastos (...); (d) Obrar como lo

¹¹ REIG, Enrique Jorge. Impuesto a las Ganancias; Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1998, página 330. El subrayado es nuestro.

exigen las circunstancias (...); (e) Proceder de acuerdo con la imposición de las circunstancias” ¹².

En suma, la doctrina mayoritaria no concibe el criterio de necesidad bajo términos limitativos, dado que no solo el criterio se produce en una relación directa con la actividad gravada, sino también bajo determinadas circunstancias y/o contextos propios de la gestión del negocio, que se encuentran ligados indirectamente -en menor o mayor medida- con la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora.

Por su parte, el desarrollo de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en la mayoría de casos similares, esto es, casos que versan sobre gastos de mejoramiento o mantenimiento de carreteras, se mantiene el análisis del criterio de necesidad del gasto bajo una concepción restrictiva verificando si existe una relación directa o mediata con la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora. Al respecto, se ha observado que el Tribunal Fiscal exige la configuración de tres (3) criterios adicionales y concurrentes cuando se enfrenta al análisis de aquellos gastos relacionados con obras de infraestructura que no son calificados como obras de servicio público, de acuerdo a lo siguiente¹³:

- (i) Gasto extraordinario.
- (ii) Gasto indispensable.
- (iii) Gasto sin un propósito de beneficio a la comunidad a cargo del Estado.

A su vez, la Administración Tributaria ha reconocido y admitido el cumplimiento de dichos criterios adicionales para establecer la necesidad de los gastos¹⁴.

¹² HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2013). Gastos de Responsabilidad Social y el Impuesto a la Renta. Revista: *Ius Et Veritas*, número 47, pág. 368.

¹³ Criterio recogido en las RTF Nos. 05732-5-2003, 01932-5-2004, 013558-3-2009, 10504-1-2013, 03358-3-2019, entre otros.

¹⁴ El Informe No. 198-2004-SUNAT-2B0000 recurre a las Resoluciones del Tribunal Fiscal para advertir que a través del cual se advierte que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables y no para beneficio de la comunidad a cargo del Estado.

De esta manera, el Tribunal fiscal habría desarrollado una línea argumentativa para configurar nuevos criterios que no se desprenden del texto normativo tal como se aplicó en el caso materia de análisis. En ese sentido, a modo de ejemplo, la RTF No. 01932-5-2004 señaló lo siguiente:

“Los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación para asumir el gasto”. (el subrayado es nuestro)

El mismo criterio ha sido recogido en la RTF No. 10504-1-2013:

“Se aprecia que las obras realizadas por la recurrente no son de carácter extraordinario, sino que corresponden a actividades periódicas de conservación de vías, la cuales corresponden ser efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Transporte Nacional – Provías Nacional, que tiene a su cargo funciones de seguridad de carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo No. 033-2002-MTC”.

Si perjuicio de lo anteriormente comentado, en el curso de los últimos años, el Tribunal Fiscal ha ido flexibilizando y variando dicha exigencia respecto a los referidos criterios adicionales. En ese sentido, se ha podido observar que, frente a los mismos gastos de mantenimiento, rehabilitación y/o mejoramiento de carreteras ya no se exigiría la concurrencia de los criterios. Así, el análisis del Tribunal Fiscal toma en cuenta lo siguiente:

- (i) La aplicación de alguno de los tres (3) criterios adicionales: gasto extraordinario, indispensable y sin un propósito de beneficio a la comunidad a cargo del Estado¹⁵.
- (ii) La aplicación de la acreditación de los beneficiarios y su destino¹⁶.

Contradictoriamente, en la actualidad, aún existen operadores que se inclinan por analizar los tres criterios adicionales de forma concurrente, generándose así incertidumbre. Esta situación se evidencia en la RTF No. 09780-1-2019:

“(…) se concluye que si bien existieron eventos de violencia que entorpecieron el normal desarrollo de las operaciones de mina de la recurrente entre mayo y junio de 2009, no existe evidencia que sus operaciones estuvieran en riesgo de continuar debido al supuesto daño que habría sufrido por los actos vandálicos originados por las rondas campesinas como sostiene, por lo que no se encuentra sustentado que el gasto efectuado resultara indispensable y extraordinario, en tal sentido el cumplimiento de los requisitos no se encuentra acreditado”.

Lo mismo ocurre en el caso materia de investigación, toda vez que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la RTF No. 04807-1-2006 concluye que los gastos de mejoramiento de carreteras no cumplen con los criterios adicionales:

“Habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto deducible”.

¹⁵ Criterio recogido en las RTF Nos. 05732-5-2003, 07263-1-2004, 03718-1-2006, 09780-1-2019, entre otros.

¹⁶ Criterio recogido en las RTF Nos. 0691-2-99, 02565-3-2003, 11000-1-2017, 05150-11-2018.

Evidentemente, las exigencias del Tribunal Fiscal para el cumplimiento de criterios y/o elementos adicionales no contempladas en la LIR, no se ajustan a una noción amplia del principio de causalidad. Rosas Chávez ha señalado que:

“(E)n Perú, a diferencia de lo ocurrido en otros Estados que han optado por un criterio más restrictivo, la LIR exige que los gastos a ser deducidos de la renta bruta para determinar la renta neta de tercera categoría sean “necesarios” para producirla y mantener su fuente y no “imprescindibles”, “inevitables” o “estrictamente indispensables” (...)”¹⁷

Asimismo, Mur señala que es importante que el principio de causalidad reconozca la evolución de las actividades empresariales, así como las circunstancias y/o hechos que influyen en la gestión del negocio.

“Una aplicación amplia del principio de causalidad debe tener en consideración no solo 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”¹⁸.

En otro caso, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 07201-2-2019 ha señalado lo siguiente:

“(...) de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones 02607-5-2003 y 08318-3-2004 para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiéndose evaluarse la necesidad del gasto en cada caso”. (el subrayado es nuestro)

¹⁷ ROSAS CHÁVEZ, Javi. ¿Es deducible la indemnización pagada por la resolución de un contrato? Revista: *Análisis Tributario*. Vol. 10, número 349. pág. 31-34.

¹⁸ PLENGE BELAUNDE, Walther. Gastos de Responsabilidad Social. Revista *Análisis Tributario*, (2012), pág. 25.

Más aún, la propia Administración Tributaria demanda exhaustivamente la acreditación de la vinculación del gasto con la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora. Por su parte, el Tribunal Fiscal ha determinado como aspecto fundamental demostrar la identificación de los beneficiarios y el destino. Así, Mur señala que:

“La acreditación del gasto ha tratado de ser encausada por el Tribunal Fiscal, nuestra impresión es que la Administración Tributaria se mantiene rígida o inflexible, pues suele plantear exigencias que no toman en cuenta la naturaleza del gasto o las características de los servicios tomados”¹⁹. (el subrayado es nuestro)

Los operadores no han admitido de forma uniforme la deducción de gastos necesarios que se encuentran vinculados indirectamente con la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora, observando las circunstancias de la actividad gravada, así como la naturaleza o características del gasto.

Por lo tanto, la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA (materia de análisis) no solo debió limitarse a señalar que la norma no exige que los gastos sean de carácter indispensables y extraordinarios, sino que pudo superar lo alegado por el Tribunal Fiscal, abarcando aquella vinculación de los gastos en mantenimiento de carreteras con la actividad minera y la generación de ingresos gravables de forma extensa, pues dicha conexión no solo supone erogaciones estrictamente indispensables, sino también aquellas erogaciones convenientes o que obran o contribuyen de acuerdo a las circunstancias de la actividad empresarial para la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora. El mantenimiento de las carreteras aledañas al campamento están ligadas a la actividad minera que desarrolla la Compañía, toda vez que permite el transporte no solo de sus productos y los pasajeros al campamento minero sino que implica un beneficio colectivo a favor de la comunidad (externalidades del gasto), lo cual evidentemente redundará en la generación de renta gravada así como la continuidad de la actividad empresarial.

¹⁹ MUR VALDIVIA, Miguel (2013). Gastos Pre-operativos: su tratamiento en el Impuesto a la Renta. Revista: *Themis*, número 64, pág. 92.

En ese sentido, coincidimos con lo alegado por Ramos quien pone en relevancia la relevancia de la relación de causalidad amplia del gasto y la actividad gravada:

“Nuestro ordenamiento fiscal no se circunscribe únicamente a permitir la deducción de gastos que tengan la característica de ser completamente necesarios e indispensables para producir y/o mantener la actividad gravada, sino que también permite la deducción de todos aquellos gastos cuya contribución para tal fin sea mediata o indirecta, incluso cuando produciéndose tal contribución en forma efectiva, se pueda acreditar razonablemente que el contribuyente tuvo por objeto generar la misma”²⁰

Asimismo, cabe destacar a Montestruque sobre el particular:

“No todos los gastos incurridos por la empresa son directamente necesarios para la obtención de los ingresos, sin que ello impida reconocer su deducibilidad para efecto de determinar la renta neta del ejercicio, como es el caso de los denominados “gastos convenientes” a la actividad gravada, como son los gastos de representación, los de atención al personal, los gastos promocionales que implican entrega de bienes, cobranza, y otros que se encuentren relacionados con los ingresos. En estos términos, en muy pocas ocasiones podrá calificarse de liberalidad el gasto incurrido por una empresa, pues siempre tendrá como objetivo final la obtención de un beneficio.

De esta forma, la relación de causalidad debe ser entendida como un concepto amplio, que lleva implícita una interpretación flexible del gasto, debiendo distinguirse solamente entre ingresos y gastos que guardan una

²⁰ RAMOS ANGELES, Jesús A. (2013) Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial. *Informativo Caballero Bustamante*. Revista No. 765 pág. F2.

relación de causalidad con la actividad empresarial, con independencia del resultado que consignan; y gastos que no guardan relación con la actividad generadora de renta (por ejemplo, los gastos personales o privados, gastos ajenos al negocio)”.

5.4.2. Criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad:

Desde su vigencia, esto es, el año 2001, la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 a modo de precisión establece los criterios complementarios que deberán verificarse en la relación de necesidad expuesta en el punto anterior, con el objeto de determinar si los gastos cumplen con el principio de causalidad y, su posterior, deducibilidad. Sin embargo, dicha regulación no logrado desarrollar su alcance del todo. Así, la referida norma establece lo siguiente:

“Precísese que para efecto de determinar que los gastos para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l) de dicho artículo; entre otros”.

El Tribunal Fiscal ha señalado que la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora debe analizarse considerando la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente conforme a los criterios de razonabilidad, normalidad y proporcionalidad²¹.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado mediante la RTF No. 07201-2-2019 lo siguiente:

“(…) su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como

²¹ Criterio recogido en las RTF Nos. 05510-8-2013 y 10673-1-2013.

que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no”.

En ese sentido, un gasto cumplirá con el criterio de normalidad (criterio cualitativo) cuando el desembolso es propio de ser normal para la actividad generadora de renta y beneficio para la empresa²²; el criterio de razonabilidad entendida en virtud a la proporcionalidad entre los gastos que se efectúan y los ingresos que se obtienen (criterio cuantitativo); y, criterio de generalidad se configura en determinados gastos vinculados con el personal que labora bajo una relación de dependencia, criterio que no resulta aplicable al caso materia de análisis.

Cabe señalar que la Sentencia de Casación No. 2743-2009 LIMA, materia de análisis, recoge y analiza el criterio de generalidad al caso concreto, lo cual implica una interpretación errónea de acuerdo al marco normativo dado que el artículo 37 de la LIR establece expresamente su aplicación a determinados casos vinculados a las relaciones laborales.

Los criterios referidos anteriormente involucran una evaluación en cada caso concreto que pueda recoger la realidad de las operaciones gravadas, así como de los desembolsos incurridos. Benites señala que:

“se debe aceptar verificar el cumplimiento de requisitos tales como: razonabilidad, proporcionalidad, usos y costumbres para el sector en donde se encuentra la empresa (...) se debe evaluar caso por caso con un criterio que pueda recoger la realidad y no limitarla de manera indiscriminada”²³.

²² Durán interpreta dicho criterio no solo típicos gastos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también a aquellos gastos que, directamente o indirectamente tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

²³ BENITES MENDOZA, Mónica (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 – Facultad de Derecho*, número72, pág. 251.

A su vez, en sintonía de una evolución del principio de causalidad los criterios complementarios que la configuran también deben replantearse con el objetivo de abarcar las circunstancias y la realidad de los gastos necesarios. Córdova, por su parte, advierte lo siguiente:

“(…) surge entonces una nueva razonabilidad (más propia del derecho natural) que justifica la realización de inversiones y egresos, la que a su vez cuenta con bases históricas, sociológicas, antropológicas y culturales que superan los tecnicismos y las instituciones o estructuras jurídicas hasta ahora conocidas. Ello no es novedad si se toma en cuenta que el derecho es cambiante por ser un fenómeno social y, por tanto, no puede quedar estático a los cambios que se producen en la sociedad”²⁴.

Igualmente, ello ha sido reconociendo en esta otra Resolución No. 00643-1-2019, mediante la cual el Tribunal Fiscal señala:

“Que según lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones No. 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, el denominado “principio de causalidad” es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente”.

A efectos de evaluar que el gasto en mantenimiento de carreteras es deducible para el IR empresarial de la Compañía, se puede afirmar que aquel se ajusta al cumplimiento de los criterios complementarios, como por ejemplo: normales en tanto resulta propio del giro del negocio que el gasto esté destinado a permitir el tránsito seguro y normal de carga y pasajeros

²⁴ CÓRDOVA ARCE, Alex y BARRENECHEA, Lorena (2013). Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social. Revista: *Ius Et Veritas*, número 46, pág. 364.

que indirectamente resguarda la continuidad de la actividad en beneficio para la empresa y la obtención de ingresos dadas las circunstancias de la actividad minera en la zona, sin que ello suponga estrictamente una obligación de carácter legal o contractual.

En consecuencia, el principio de causalidad se conforma por la vinculación con la generación de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora, así como la relación de necesidad en sentido amplio, que a su vez se encuentra complementada por los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad. Por su parte, la Sentencia de Casación No. 2347-2009 LIMA no precisó los conceptos respecto a los criterios complementarios aplicables al caso concreto (normalidad y razonabilidad), siendo que la deducción de los gastos en mantenimiento de carreteras materia de la presente investigación encuentra sustento y respaldo en una interpretación amplia del alcance del principio de causalidad, contemplado en el artículo 37 de la LIR y en la doctrina.

5.4.3. Criterio de potencialidad del beneficio:

En virtud a dicha noción amplia del principio de causalidad se puede advertir que subsisten gastos que guardan relación indirecta y que, ciertamente, no se traducen en resultados concretos, es decir, el gasto no finaliza con la producción de renta y conservación de la fuente productora, no siendo esto una limitante para su deducción. Al respecto, Fernández Origgi señala lo siguiente:

“Cabe considerar que normalmente existirán un sinnúmero de gastos los cuales no se puedan relacionar en forma directa e indubitable con la producción de rentas gravadas pero que, sin embargo, efectivamente sirven y están destinados a generar rentas, sea por una vía productiva o por mantener o acrecentar la fuente productora. Sobre ésta última afirmación podemos recalcar que, no solamente deben ser considerados deducibles los gastos específicamente direccionados y relacionados a la producción de rentas y al mantenimiento de la fuente, sino que también deberán aceptarse como deducibles conceptos aplicados por ejemplo, a la ampliación de actividades,

es decir en el incremento del espectro empresarial o en la diversificación de los negocios”²⁵.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF No. 3625-10-2014, ha establecido que bajo la noción amplia del principio de causalidad pueden admitirse ciertos gastos que son efectuados sin importar su efectividad, según lo siguiente:

“El principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia y deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo y potencial. En tal sentido, dado que la actividad del contribuyente consiste en la prestación de servicios de agencia naviera, no resulta razonable que la Administración Tributaria sustente sus observaciones en la falta de presentación de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos “como consecuencia de dichos viajes realizados al exterior”, ya que ello significaría circunscribir la deducibilidad tributaria a las erogaciones de carácter directo, lo cual no se encuentra arreglado a ley”.

Conforme a ello, Ramos ha resaltado lo siguiente:

“(.) bajo la concepción amplia de causalidad adoptada por nuestro ordenamiento fiscal, son deducibles no sólo aquellos gastos que efectivamente hayan producido rentas gravadas o logren un beneficio en pos del mantenimiento de la fuente productora, sino también aquellos gastos que, no habiendo logrado dicho propósito, tuvieron como fin producirlo (lógicamente esta finalidad es un aspecto subjetivo del contribuyente, por lo que deberá acreditarse), por lo que son potencialmente causales con la actividad gravada”.

²⁵ FERNANDEZ ORIGGI, Italo (2005). Las deducciones del Impuesto a la Renta. Lima: Palestra Editores, pág. 39.

En ese sentido, se podría afirmar que los gastos que potencialmente puedan incidir en la generación de renta cumplen con el principio de causalidad toda vez que dicho aspecto sobre la “vinculación potencial” permite tener como finalidad la generación de la renta independientemente de la obtención de un resultado materializado.

En el caso materia de análisis, se podría alegar que los gastos de mejoramiento y/o mantenimiento de carreteras se efectuaron no solo con el objetivo de garantizar la continuidad de la actividad minera, ya que las vías en mal estado dificultan el traslado eficiente de sus trabajadores y productos; sino también con un propósito potencial de generar rentas toda vez que el mejoramiento de las vías de la carretera, eventualmente, podrían provocar nuevas oportunidades de negocio para la minera y ahorro de mayores costos por el traslado de sus productos.

Es posible que resulte compleja la tarea de analizar el sustento de la necesidad del gasto; no obstante, la potencialidad se justifica en recabar el fondo o la realidad de la actividad empresarial, esto es, que los gastos sean necesarios para la actividad gravada. Santivañez recoge dicho menester del siguiente modo:

“La determinación, para efectos tributarios, con exactitud, de la causalidad entre ingresos y gastos es una tarea, en muchos casos, muy compleja y, a nuestro entender, deben tomarse en cuenta aspectos principales del negocio como plan estratégico, objetivos y metas a corto y largo plazo, estrategias de posicionamiento, procesos internos y estrategias en relación con el personal con la finalidad de determinar, al menos en forma razonable, la mencionada causalidad”²⁶.

En consecuencia, la relación de necesidad no está condicionada a su efectividad en cuanto a la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente productora. Al respecto, cabe citar a Picón:

²⁶ SANTIVÁÑEZ GUARNIZ, Juan (2009). Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta. Un enfoque empresarial. Revista *Contabilidad y Negocios*, 4, 7, pág. 17 – 22.

“(…) el requisito para la deducción es la potencial generación de gastos por el ingreso, sin necesidad de probar que este efectivamente se generó, la condición de gasto deducible no está supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino”²⁷.

5.5. Las externalidades del gasto en favor de la comunidad y/o medio ambiente:

Es evidente que muchas erogaciones necesarias para la actividad empresarial tienen efectos transversales, toda vez que los gastos no solo se encuentran ligados directa o indirectamente al negocio, sino que sus efectos redundan en un beneficio común (sociedad y/o medio ambiente).

En el caso materia de análisis, como señalamos anteriormente, los gastos de mejoramiento y/o mantenimiento de las vías de tránsito están ligados indirectamente a la continuidad de las actividades gravadas y a obtener ingresos a favor de la Compañía. Adicionalmente, se reconoce que dicho gasto genera beneficios de carácter colectivo y medio ambiental en la zona; externalidad del gasto que indirectamente genera un beneficio a la Compañía. El efecto positivo del gasto en atención al fin de beneficiar a la sociedad y al medio ambiente no lo excluye para ser un gasto deducible; ello tampoco se desprende de la lectura del artículo 37 de la LIR.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal condiciona la deducción de los gastos por tratarse de desembolsos para el beneficio de la comunidad a cargo del Estado, relacionándolo con el carácter de obligatoriedad, y por tanto no se admite su deducción al ser asumidas con ánimo de liberalidad. Ello se observa en las RTF No. 01932-5-2004, 10504-1-2013 y 09780-1-2019, entre otras, según lo siguiente:

“que conforme a las normas y jurisprudencia glosadas precedentemente, para que un gasto de mantenimiento de carreteras sea deducible, este debe

²⁷ Picón, J (2007). Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? 5ta Edición. Lima: Nacional, pág. 32.

tener carácter de indispensable y extraordinario (en este último caso por ejemplo, ante hechos producidos por la naturaleza o por actos de terceros que impidan que la carretera pueda ser utilizada con normalidad) para el transporte de bienes y/o personas desde o hasta sus plantas o instalaciones y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir una obligación de los contribuyentes de asumir dicho gasto (...)”.

A su vez, el Poder Judicial, a través de la Casación No. 600-2007²⁸ sobre el caso de los gastos por limpieza del canal de agua ha señalado lo siguiente:

“Que, por otro lado, de lo actuado en el proceso es de advertir que el objeto de la empresa demandante es la generación de energía eléctrica empresa demandante es la generación de energía eléctrica, para lo cual usa los recursos hídricos que generan las aguas del Sistema Chili Regulado, en particular los del Canal Pañe – Sumba y la reparación del canal era indispensable no solo para la zona sino para la empresa demandante, e n razón de depender sus ingresos de la generación de energía eléctrica, los que a su vez están determinados por la obtención de los recursos hídricos que se obtienen del canal. Por ello, los gastos de mantenimiento y reparación del Canal Pañe – Sumba y adquieren la calidad de necesarios, no solo porque de ello dependía la continuidad de sus operaciones, sino que, porque de ello depende la obtención de mayores recursos hídricos, y, por consiguiente, de mayores ingresos para la empresa demandante”.

Los gastos que tienen incidencia en la generación de beneficios en la sociedad y medio ambiente a cargo del Estado no pueden ser catalogados en meros actos de liberalidad. Resulta conveniente, señalar que un acto de liberalidad es aquel desprendimiento desinteresado y hasta cierto punto altruista que no tiene vinculación (directa o indirecta) con la generación

²⁸ Resolución emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de Lima el 27 de octubre de 2008.

de renta y/o mantenimiento de la fuente productora. Sobre el particular acudimos a la definición de dicho concepto a través del Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Cabanellas, el cual define a los actos de liberalidad como *“dádiva de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender compensación ni recompensa alguna”*²⁹

Asimismo, Tello acota que:

*“los actos de liberalidad constituyen una disminución voluntaria del patrimonio personal de un determinado sujeto a favor de un tercero sin esperar retribución alguna. Es importante señalar que dicha disminución patrimonial es absolutamente inmotivada”*³⁰.

El Tribunal Fiscal ha detallado dicho concepto mediante la RTF No. 2675-5-2007, señalando que la liberalidad hace mención al “desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”.

Evidentemente, si bien ello beneficia a la colectividad también incide en el beneficio de la empresa, por lo que las erogaciones se efectuaban con un motivo y/o interés empresarial, por lo que se tratarían de determinados gastos necesarios para el desarrollo de sus actividades y no liberalidades.

El papel que juegan las empresas hoy en día ha evolucionado y por tanto el enfoque de sus gastos también. Así, es indudable que cada vez más empresas buscan mantener una relación con el Estado y la sociedad. Córdova recoge ello e indica lo siguiente:

“El concepto de empresa y de su rol dentro de la sociedad ha evolucionado de manera trascendental puesto que ya no se le considera un ente aislado

²⁹ CABENELLAS, Guillermo (1981). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo V. Editorial Heliasta, pág. 175.

³⁰ TELLO PUERTA, Fernando (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*, número 43, pág. 33.

cuya única finalidad es brindar servicios, comercializar o producir bienes para lo cual debía enfocarse únicamente en contar con los recursos económicos, de personal y logísticos, siendo que su relación con el Estado y la sociedad se ceñía al cumplimiento de las normas laborales y al pago de impuestos.

El referido rol, como se ha identificado, ha evolucionado y ahora se considera a la empresa como un actor cuyas actividades tienen consecuencias que pueden ser adversas y que como tal tiene responsabilidades con relación a su entorno”³¹.

En consecuencia, como se advierte, en el caso materia de investigación se debe considerar las circunstancias del negocio puesto que ello está ligado a las responsabilidades asumidas por la Compañía y por ende en la necesidad de efectuar dicho gasto. Así, la sentencia de Casación No. 2347-2009 ha concluido que:

“los gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma, y con ello, permitir obtener los ingresos gravados con renta; actividad que deviene en normal, razonable y por tanto en general atendiendo a las actividades mineras generadores de dichos ingresos, por lo que siendo así, dichos gastos no pueden ser reputados como liberalidades” (el subrayado es nuestro).

Finalmente, en aquellos casos donde se evidencia que las externalidades de los gastos inciden de forma positiva en la comunidad y medio ambiente, esto responde a un enfoque empresarial que deberá ser sustentado a través de diversa documentación. Córdova anota lo siguiente:

“La documentación sustentatoria específica dependerá de cada caso concreto. No obstante, en líneas generales sería conveniente contar con un acuerdo formal por convenio suscrito con las comunidades o entidades

³¹ BELAUNDE, Walther. Gastos de Responsabilidad Social. Revista Análisis Tributario, (2012), pág. 20.

beneficiarias del gasto, en el que detalle el compromiso asumido por la empresa frente a la comunidad y el propósito del mismo (promover el desarrollo de la comunidad, proteger el medio ambiente entre otros). Asimismo, sería conveniente contar con actas de los órganos societarios pertinentes que aprueben el gasto y sustenten la necesidad de su realización. La necesidad del gasto podría sustentarse a su vez con estudios que muestren el contexto social de las comunidades aledañas al proyecto, el historial de conflictos sociales que se hubiera presentado en el pasado y las necesidades y dificultades que se presentan en cada caso específico que deben ser subsanadas a efecto de viabilizar el desarrollo de cualquier proyecto de la industria extractiva. Adicionalmente, las empresas deberán tomar en consideración que los gastos de responsabilidad social deberán estar respaldados en los respectivos comprobantes de pago conforme a ley”³².

5.6. Las deducciones de gastos relacionados a la Responsabilidad Social Empresarial (RSE):

En virtud a lo expuesto en el punto anterior, los gastos que redundan en un beneficio colectivo, ya sea de orden social, laboral, ambiental, etc., se derivan de una estrategia empresarial denominada “*Responsabilidad Social Empresarial (RSE)*”, el cual se caracteriza por ser un comportamiento voluntario que tiene como propósito acrecentar los réditos, garantizar la continuidad del negocio y contribuir al bienestar general para con la sociedad y el desarrollo sostenible.

La doctrina ha resaltado la motivación tridimensional de la RSE y su compromiso con la sociedad. Sobre el particular, Belaunde cita a Baltazar Caravedo, quien señala que:

“En el caso de la responsabilidad social, la motivación de los empresarios es triple: ellos buscan la mejora de la sociedad, la mejora de la comunidad sobre

³² CÓRDOVA, Alex y BARRENECHEA, Lorena (2013). Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social. Revista: *Ius Et Veritas*, número 46, pág. 374.

*la que se asientan y la obtención de beneficios para la propia empresa. En este caso la empresa desarrolla una visión de futuro que incorpora a su comunidad, a la sociedad y a su país (...)*³³.

A partir de ello, podemos delimitar que la RSE, en términos de Arroyo³⁴, como forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión empresarial cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional.

La Sentencia No. 00316-2011-AA enfoca los diversos ámbitos de la RSE, de acuerdo a lo siguiente:

“El concepto de responsabilidad social de la empresa tiene diversos ámbitos de aplicación, de un lado, el interno: relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores, así como al buen gobierno corporativo; y de otro lado, el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa, la comunidad y su entorno”.

Por su parte, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en las Resoluciones Nos. 21908-4-2011, 17652-1-2013, 18397-10-2013, 4207-10-2014, 103766-3-2016 y 11000-1-2017, entre otras, sobre la responsabilidad social, la cual constituye una visión de negocios que forma parte de una estrategia empresarial que busca la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de aquella, atendiendo las expectativas de las comunidades que están en el entorno de sus operaciones.

En el presente caso materia de investigación, la Compañía minera efectuó gastos de mantenimiento de ciertos tramos de las carretas aledañas al campamento minero con el propósito de trasladar a sus trabajadores y productos de forma segura y sin retrasos. Dicho gasto también beneficia a la comunidad en contar con vías seguras de tránsito.

³³ BELAUNDE, Walther. Gastos de Responsabilidad Social. Revista Análisis Tributario, (2012), pág. 21.

³⁴ ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas pre productivas. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Número 53. Lima, pág. 108.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal señaló incorrectamente que dicho gasto no cumple con el principio de causalidad, y por ende no es deducible para efectos del IR, entre otros argumentos, por tratarse justamente de gastos que benefician a terceros que corresponden ser efectuados por el Estado.

Por su parte, la Casación materia de análisis marca la pauta a nuevos pronunciamientos para considerar que bajo una interpretación amplia del principio de causalidad los gastos de RSE sí constituyen gastos deducibles del IR siempre y cuando cumplan con ser necesarios, normales y razonables.

En ese sentido, como bien acota Córdova el principio de causalidad deberá tomar en cuenta la gestión empresarial ligada a la actividad gravada y el contexto en el que se manejan las empresas, así se desprende de lo siguiente:

“En el análisis de la relación de causalidad también debe tomarse en cuenta la realidad o el contexto social, económico, cultural y político en el que se desenvuelve la empresa y las situaciones de hecho que giran en torno al desarrollo de las actividades empresariales, las cuales van más allá de las consideraciones de orden legal pre-establecidas, que son superadas por aspectos de la realidad específica de nuestro país y que el derecho no puede desconocer”³⁵.

Adicionalmente, Pulgar- Vidal hace hincapié en que la conducta de las empresas responde a la búsqueda de una aprobación social toda vez que la RSE reconoce implícitamente las consecuencias de las actividades empresariales en la sociedad y el medio ambiente:

“Este carácter voluntario hace que la responsabilidad social no deba ser entendida como una obligación legal o como un procedimiento

³⁵ CÓRDOVA, Alex y BARRENECHEA, Lorena (2013). Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social. Revista: *Ius Et Veritas*, número 46, pág. 369.

administrativo. Como se señaló anteriormente, la responsabilidad social implica la incorporación de acciones coherentes, organizadas de manera sistémica, pero a su vez de conductas, filosofía de acción, actitudes.

Una correcta política de responsabilidad social puede conducir a obtener lo que ha venido en denominarse la “licencia social”, que puede ser definida como el grado de aprobación que el entorno social, la comunidad o la población le otorgan a una actividad determinada”³⁶.

Así, podría afirmarse que la relación de necesidad en las erogaciones de RSE se caracterizan por una fuerza vinculante semejante a la de origen contractual, precisamente por un reconocimiento previo (concientización) de las empresas de cada sector sobre el impacto que genera el desarrollo del negocio en la sociedad y medio ambiente.

“L(los gastos surgen ante la demanda de los pobladores de las zonas aledañas a los diversos centros de operaciones, y tienen como objetivo que los pobladores permitan que las empresas mineras continúen con sus operaciones normalmente. Así como en una relación contractual en la que se acuerdan determinadas obligaciones, los pobladores entregan como contraprestación al apoyo brindado por las empresas mineras el consentimiento para continuar sus operaciones”³⁷.

La RSE es reconocida como una conducta exigible de carácter constitucional. Al respecto el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia No. 00012-2019-AI establece lo siguiente:

“(…) los procesos de inversión no pueden ser entendidos ni manejados solamente con un criterio estrictamente monetario, sino verificando las realidades sociales, culturales y ecológicas. “(…) el desarrollo sostenible o

³⁶ PULGAR-VIDAL, Manuel (2010). Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos. Revista: *Derecho Pucp – Facultad de Derecho*, pág. 223.

³⁷ GARRET VARGAS, Juan A. (2007). Análisis de la deducibilidad de los gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera. Revista: *Ius Et Veritas*, número 34, pág. 228-232.

sustentable requiere de la responsabilidad social: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general”.

A nivel comparado, Colombia cuenta con determinados incentivos fiscales en forma de deducciones, entre otros, los cuales tienen relación directa con las políticas de responsabilidad social, y permiten incrementar la rentabilidad de las empresas, así como promover actos de RSE³⁸. Por su parte, España contempla la posibilidad de realizar deducciones que suponen un tratamiento más favorable enfocadas a empresas que desarrollan actividades sostenibles que se buscan incentivar a través de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley No. 27/2014). Asimismo, la Ley No. 15/2010 crea un registro de empresas socialmente responsables para el fomento de la RSE. Dichas medidas son importantes dado que se empiezan a configurar vías adecuadas para incentivar cada vez en mayor medida la responsabilidad social de las empresas.

En consecuencia, la concepción de que las empresas adopten conductas socialmente responsables se instaura como un mandato en un Estado Social de Derecho. Así, la adopción de las políticas de RSE refleja la concientización por el impacto directo o indirecto que producen determinadas empresas en el desarrollo de sus actividades gravadas sobre el entorno donde se asientan. El desarrollo de dichas políticas de RSE implica que las empresas tengan que incurrir en determinados desembolsos y/o gastos cuyas externalidades constituyen ventajas para el Estado pues contribuye con el desarrollo sostenible a nivel social como medio ambiental, entre otros. Las normas tributarias peruanas habilitan la deducción para efecto del Impuesto a la Renta de aquellos gastos incurridos por las empresas en el marco de políticas de RSE.

³⁸ BOTACHE, Leidy, ROMERO, Miriam y VÉLEZ, Carlos (2020). Beneficios tributarios por la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial (RSE). *Dictamen Libre*, pág. 15-35.

6. CONCLUSIONES

- El principio de causalidad se encuentra definido por el encabezado del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y se concibe bajo la relación “necesidad” de los gastos para así generar la renta gravada y/o mantener su fuente productora, encontrándose complementado con los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad en virtud de la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356.
- La aplicación del principio de causalidad del gasto supone un análisis de carácter objetivo y subjetivo. Si bien la legislación tributaria establece expresamente los criterios tributarios, tales como: la necesidad, la normalidad, la razonabilidad y la generalidad, según corresponda. El alcance del principio de causalidad se encuentra limitado y/o condicionado por ciertos requisitos previstos expresamente por en el artículo 37 de la LIR y restringidos por los conceptos del artículo 44 de la LIR.
- La configuración de los “gastos necesarios” se vinculan no solo con los criterios antes referidos sino con las circunstancias o el contexto de la actividad empresarial gravada ya sea de forma directa o indirecta, conforme a lo admitido por la jurisprudencia y la doctrina.
- Se reconoce que las externalidades positivas de los gastos en beneficio de la sociedad no son condición para la deducibilidad. En otras palabras, no por tratarse de gastos incurridos por las empresas que beneficien a la comunidad y que estén a cargo del Estado dejan de ser deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que estos gastos serán deducibles siempre y cuando cumplan con ser necesarios; normales, sin reducirse exclusivamente al objeto social de la empresa; y, razonables de conformidad con la proporción entre el gasto y los ingresos.
- La línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal ha establecido criterios adicionales y concurrentes de aplicación a los gastos relacionados las obras de infraestructura

pública sin advertir que el alcance del principio de causalidad responde esencialmente a un nexo causal, cuyo efecto del gasto es la generación de renta y/o el mantenimiento de la fuente productora aun cuando dichos efectos no se lleguen a concretar (vinculación potencial).

- La Corte Suprema, a través de la Sentencia de Casación No. 2743-2009, materia de análisis, determina que el sentido amplio de interpretación del principio de causalidad está conformado por los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y generalidad.
- Mediante la Sentencia de Casación Nro. 2743-2009, se establece un alcance de interpretación del principio de causalidad más amplio que se vincula directamente con la Responsabilidad Social Empresarial, toda vez que estos tipos de gastos redundan de forma indirecta en la continuidad del negocio, generación de renta y/o conservación de la fuente productora.
- El Tribunal Constitucional reconoce a la Responsabilidad Social Empresarial como una exigencia de las empresas, pues estas deben considerar el impacto que generan sus actividades en su entorno; ello demarca la necesidad de estas por ser socialmente responsable.
- La deducibilidad de los gastos de Responsabilidad Social Empresarial cuenta con un soporte en el marco jurídico que permite a las empresas demostrar que existe una relación indirecta con la actividad empresarial, siendo vital que los operadores de justicia analicen caso por caso el cumplimiento de los criterios de necesidad, normalidad y razonabilidad, tal como es el caso, por ejemplo, del mejoramiento de carreteras aledañas a campamentos mineros, entre otros. La documentación sustentatoria es la herramienta relevante que respaldará la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social.

7. **BIBLIOGRAFÍA**

ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “Gastos de Responsabilidad Social” efectuados en etapas pre productivas”. *Revista del IPDT*, número 53, pág. 107-135.

BELAUNDE PLENGE, Walther (2012). Gastos de Responsabilidad Social. *Revista Análisis Tributario*, pág. 15-27.

BENITES MENDOZA, Mónica (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 – Facultad de Derecho*, número 72, pág. 241-252.

BOTACHE, Leidy, ROMERO, Miriam y VÉLEZ, Carlos (2020). Beneficios tributarios por la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial (RSE). *Dictamen Libre*, pág. 15-35.

CABENELLAS, Guillermo (1981). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo V. Editorial Heliasta,

CÓRDOVA ARCE, Alex y BARRENECHEA, Lorena (2013). Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social. Revista: *Ius Et Veritas*, número 46, pág. 362-375.

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

GARCÍA MULLÍN, Juan Roque (1980). Manual del Impuesto a la Renta. Santo Domingo. pág. 122.

GARRET VARGAS, Juan A. (2007). Análisis de la deducibilidad de los gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera. Revista: *Ius Et Veritas*, número 34, pág. 228-232.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2013). Gastos de Responsabilidad Social y el Impuesto a la Renta. Revista: *Ius Et Veritas*, número 47, pág. 368.

MONTESTRUQUE ROSAS, Karina (2005). A propósito del principio de causalidad. Revista: *Análisis Tributario*, volumen XVIII, pág. 17-18.

MUR VALDIVIA, Miguel (2013). Gastos Pre-operativos: su tratamiento en el Impuesto a la Renta. Revista: *Themis*, número 64, pág. 92.

PULGAR-VIDAL, Manuel (2010). Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos. Revista: *Derecho Pucp – Facultad de Derecho*, pág. 217-229.

RAMOS ANGELES, Jesús A. (2013) Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial. *Informativo Caballero Bustamante*. Revista No. 765 pág. F1-F4.

ROSAS CHAVEZ, Javi. ¿Es deducible la indemnización pagada por la resolución de un contrato? Revista: *Análisis Tributario*. Vol. 10, número 349. pág. 31-34.

REIG, Enrique Jorge (1998). Impuesto a las Ganancias; Ediciones Macchi, Buenos Aires, pág. 330.

SANTIVÁÑEZ GUARNIZ, Juan (2009). Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta. Un enfoque empresarial. Revista: *Contabilidad y Negocios*, 4, 7, pág. 17 – 22, pág. 21 – 22.

TELLO PUERTA, Fernando (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*, número 43, pág. 29-35.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker (2013). El principio de causalidad y el concepto del gasto necesario. Revista: *Themis*, 64, pág. 101.



**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

Lima, catorce de setiembre
de dos mil diez.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:**

VISTOS; con los acompañados; con lo expuesto en el dictamen fiscal supremo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los Jueces Supremos Távara Córdova, Acevedo Mena, Yrivarren Fallaque, Torres Vega y Araujo Sánchez; luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1.- MATERIA DEL RECURSO:

Se trata de los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Ad – Hoc de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, obrante a fojas trescientos cincuenta y ocho, y por el Ministerio de Economía y Finanzas de fojas trescientos veintidós contra la sentencia de vista de fojas doscientos noventa y tres, su fecha cinco de mayo de dos mil nueve, que revocó la sentencia apelada de fecha diez de marzo de dos mil ocho, de fojas ciento sesenta y tres que declaró infundada la demanda; y reformándola la declaró fundada.

**2.- FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO
PROCEDENTE EL RECURSO:**

Mediante resoluciones de fecha veintiocho de diciembre de dos mil nueve, corrientes a fojas sesenta y tres y sesenta y seis del cuaderno de casación, se han declarado procedentes los recursos de casación interpuestos, ambos por las causales de infracción normativa, en los siguientes términos: **a)** La sentencia de

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

vista en su considerando séptimo realiza una interpretación errónea del artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, pues incluye dentro de los gastos deducibles, erogaciones realizadas por la empresa en calidad de liberalidades, ya que la mencionada norma claramente establece que es necesario que el gasto cumpla con las características de ser necesario, general y proporcional, para mantener la fuente productora o para producir la misma, siendo así las liberalidades no son objeto de deducción del impuesto conforme al inciso d) del artículo 44 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual la ley establece el principio de causalidad entre el gasto y el mantenimiento o producción de la fuente generadora de la renta. Asimismo, la sentencia de vista en su séptimo y octavo considerando asume que para considerar que el gasto realizado por la empresa demandante cumple con el principio de causalidad basta con considerar solamente el criterio de la normalidad, sin embargo, la Sala Suprema no evalúa los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, con lo cual se ha interpretado erróneamente el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Señalan que la correcta interpretación que en el presente caso debe asumirse es que el mantenimiento de la carretera realizada por la empresa demandante es un acto de liberalidad porque no cumple con los requisitos del principio de causalidad y como tal el gasto por este concepto no es deducible del impuesto a la renta; **b) Infracción normativa procesal:** La Sala al emitir la sentencia de vista interpretando erróneamente el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, permitiendo la deducción del gasto por mantenimiento de carreteras a pesar de que constituye una liberalidad, realiza una indebida motivación, pues no analiza los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad del gasto; además no

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

precisa cuáles son los medios probatorios que los hace llegar a esa conclusión, con lo cual no se permite que la parte demandada puede refutar ese extremo.

3.- CONSIDERANDO:

Primero: En el presente caso la controversia consiste en determinar si los gastos efectuados por la empresa demandante con la finalidad de mantener o mejorar la carretera en los tramos de Pampa Cañahuas – Cachinita e Imata – Condorama – Tintaya-Yauri, constituyen gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta, con el propósito de que sea reconocido como crédito fiscal.

Segundo: El Tribunal Fiscal en la resolución materia de nulidad de fecha cinco de septiembre de dos mil seis, ha concluido interpretando los alcances de lo dispuesto en el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a través del cual se señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, que en el presente caso las labores de mantenimiento y/o mejoramiento de las carreteras que permiten el acceso a su complejo minero no son gastos de carácter extraordinario y suponen, por el contrario, una actividad periódica para la conservación de dichas vías, la que corresponde ser efectuada por entidades estatales, tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – PROVIAS NACIONAL, el que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo N° 032-2002-MTC. En consecuencia, al ser el gasto incurrido uno de carácter rutinario y no extraordinario, que corresponde ser efectuado por un tercero, constituye una liberalidad, por lo que dicho gasto no

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

es deducible para fines del Impuesto a la Renta, por aplicación del artículo 44 inciso d) del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, según el cual no son deducibles las liberalidades, salvo las excepciones previstas por ley.

Tercero: La empresa demandante invoca como fundamentos para que se declare la nulidad de la resolución administrativa precedente, que conforme se aprecia del segundo párrafo del artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley 27356, se admiten la deducción de todos los gastos que de acuerdo a las circunstancias de cada empresa resultan razonablemente convenientes, apropiados, favorables o coadyuvantes en el desarrollo de sus actividades orientadas a la generación de rentas gravadas, no existiendo norma legal alguna que señale que un gasto, para ser deducible, deba ser obligatorio por mandato legal o estipulación contractual, ni que deba corresponder a su objeto social o que no deba ser atendido, en principio, por el Estado, ni que sólo deba recaer en activos de la empresa. Por lo que, a efecto de contar con carreteras seguras que permitan un tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento del Complejo Minero de Tintaya, se vieron en la necesidad de incurrir en gastos esenciales de mantenimiento de las carreteras, esto es, incurrieron en gastos necesarios para que el transporte regular de carga y pasajeros al campamento no tenga inconvenientes ni sufra daños ni retrasos en el traslado de la mina, lo cual es además parte de sus políticas de seguridad. Agrega que los gastos incurridos en el mantenimiento de las carreteras guardan perfecta proporcionalidad y razonabilidad con los ingresos de su empresa y con las obligaciones de seguridad que deben cumplir. Concluye señalando que los gastos de mantenimiento rutinarios de la carreta Tintaya – Imata se encuentran sustentados en el expediente técnico presentado ante el Ministerio de Transporte y Comunicaciones, en el cual puede apreciarse un conjunto de pruebas

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

concluyentes y directas respecto a la necesidad de dichas vías en las actividades mineras que desarrollan, por lo que la sola elaboración de un proyecto técnico referido al mantenimiento rutinario de dicha carretera revela que no se trata de una liberalidad puesto que éstas no se sustentan en un informe técnico, ni tampoco implica labores de control de la ejecución de las labores de mantenimiento.

Cuarto: La sentencia de vista de fecha cinco de mayo de dos mil nueve, objeto del presente recurso de casación, interpretando los alcances de lo dispuesto en el precitado artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, precisada por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, señala que el concepto “normal” al que hace referencia la última de las normas precitadas, debe entenderse como inherente, natural, acostumbrado, habitual y que no requiere ser indispensable ni obligatorio en tanto no existe norma que establezca tales características para la deducción del gasto. Precisa que en el caso de autos, la empresa recurrente al haber costado los gastos de mantenimiento de las carreteras mencionadas tenía como finalidad satisfacer una necesidad urgente que redundó en su actividad generadora de renta; es decir, los gastos en mantenimiento de carreteras son gastos específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la demandante, ya que no hacerlo se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte, así como por la mayor demora. Por tanto, no se trata de liberalidades, por lo que no es aplicable el inciso d) del artículo 44 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que mas bien se trata de un gasto necesario para generar renta y normas según las circunstancias señaladas, de lo cual se concluye que son gastos deducibles a fin de establecer la renta neta, de conformidad con el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta.

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

Quinto: Con relación a las causales denunciadas este Colegiado procederá a emitir pronunciamiento en primer lugar con respecto a la infracción de normas procesales referidas a una indebida motivación que se habría incurrido en la resolución materia de casación.

Sexto: Con respecto al recurso del Ministerio de Economía y Finanzas, éste señala que la sentencia recurrida al analizar el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta no analiza los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad del gasto y además no precisa cuáles son los medios probatorios que los hace llegar a esa conclusión. Sobre este argumento, cabe señalar que la sentencia de vista ha concluido en base a las circunstancias que rodean a este caso, que los gastos efectuados por mantenimiento de carretera y/o mantenimiento resultaban necesarios para mantener su actividad generadora de renta y se encuentran ligados a la actividad minera que desempeña la demandante, por lo que se encuentra acreditado el supuesto de hecho previsto en el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta en cuanto señala que “se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente”, de tal forma que no se aprecia cómo la argumentación propuesta por la recurrente incidiría sobre el resultado de la decisión cuestionada, motivo por el cual este extremo deviene en desestimable.

Sétimo: La SUNAT por su parte considera que se ha incurrido en infracción procesal señalando que la sentencia recurrida deviene en contradictoria por cuanto señala en un primer momento que el gasto no requiere ser indispensable ni obligatorio para luego concluir que el gasto si era necesario para generar renta y normal según las circunstancias señaladas, lo que resultaría incorrecto si se tiene en cuenta que la demandante no ha acreditado fehacientemente que el servicio de

SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA

mejoramiento de dicha carretera haya sido necesario para la realización de sus operaciones. Con relación a este argumento esta Suprema Sala no advierte contradicción alguna en afirmar por un lado que de la interpretación del artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Impuesto a la Renta no se desprende la exigencia de que el gasto sea indispensable y obligatorio, para luego concluir que el gasto era necesario, en razón de las diferencias entre uno y otro concepto, ya que la exigencia de que el gasto sea necesario para producir y mantener la fuente de ingreso si es considerado expresamente por el acotado artículo 37 como un requisito para poder acogerse a la deducción del impuesto.

Octavo: Sobre el artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al presente caso por razones de temporalidad, cabe señalar que dicha norma regula que: *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles”.*

Noveno: La referida norma consagra el denominado principio de causalidad, conforme al cual se establece una relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Los alcances del artículo precedente fueron precisados por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, la cual prescribe que: *“Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad*

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

para los gastos a que se refiere el inciso I, de dicho artículo”, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

Décimo: La normalidad a la que hace referencia la norma debe entenderse, según ha precisado la sentencia recurrida, como gasto que sea inherente y habitual de la empresa. Asimismo, del análisis de las normas arriba mencionadas no se advierte que se exijan como requisitos que un gasto, para ser deducible, deba ser obligatorio por mandato legal, ni que deba corresponder al objeto social de la empresa, así como que la actividad que origina el gasto no sea también desarrollada por el Estado.

Décimo Primero: Por tanto, el sustento de la resolución impugnada referido a que los gastos de mantenimiento de carreteras para ser deducibles tengan que ser de carácter extraordinario y no rutinarios, así como que no correspondan ser realizados por terceros como el Estado, a través del Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – PROVIAS NACIONAL-, que tiene a su cargo funciones de mantenimiento y seguridad conforme a la ley de su creación, devienen en exigencias que no se desprenden del propio artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, regulada por Decreto Supremo N° 055-99-EF, en concordancia con lo previsto en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, que precisó los criterios para considerar un gasto como necesario para producir y mantener la fuente, destacando entre ellos el referido a la normalidad, razonabilidad y generalidad.

Décimo Segundo: En ese contexto, los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos de permitir el tránsito normal y

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

seguro hacia y desde el campamento devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma, y con ello, permitir obtener los ingresos gravados con renta; actividad que deviene en normal, razonable y por tanto en general atendiendo a las actividades mineras generadores de dichos ingresos, por lo que siendo así, dichos gastos no pueden ser reputados como liberalidades al amparo de lo dispuesto por el artículo 44 inciso d) del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta, lo que descarta un ánimo de liberalidad de la empresa.

Décimo Tercero: En cuanto al argumento referido a que no se habría cumplido con el supuesto de hecho establecido en el artículo 72 inciso d) del Reglamento de la Ley General de Minería, que contempla la deducción del impuesto por concepto de inversiones en obras de infraestructura de servicios públicos, cabe señalar que dicha norma ha sido considerada impertinente al presente caso por la sentencia de vista recurrida atendiendo a que la actividad desarrollada por la demandante no versa sobre obras de infraestructura de servicios públicos, sin que ello implique desconocer los alcances en el presente proceso de lo dispuesto en el artículo 137 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, cuyo supuesto de hecho se ha considerado acreditado.

4.- DECISIÓN:

Por las consideraciones expuestas, declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Ad – Hoc de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, obrante a fojas trescientos cincuenta y ocho, y por el Ministerio de Economía y Finanzas de fojas trescientos veintidós

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

contra la sentencia de vista de fojas doscientos noventa y tres, su fecha cinco de mayo de dos mil nueve; y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano; en los seguidos por XSTRATA TINTAYA Sociedad Anónima, sobre impugnación de resolución administrativa; Vocal Ponente: Acevedo Mena; y los devolvieron.-

SS.

TAVARA CORDOVA

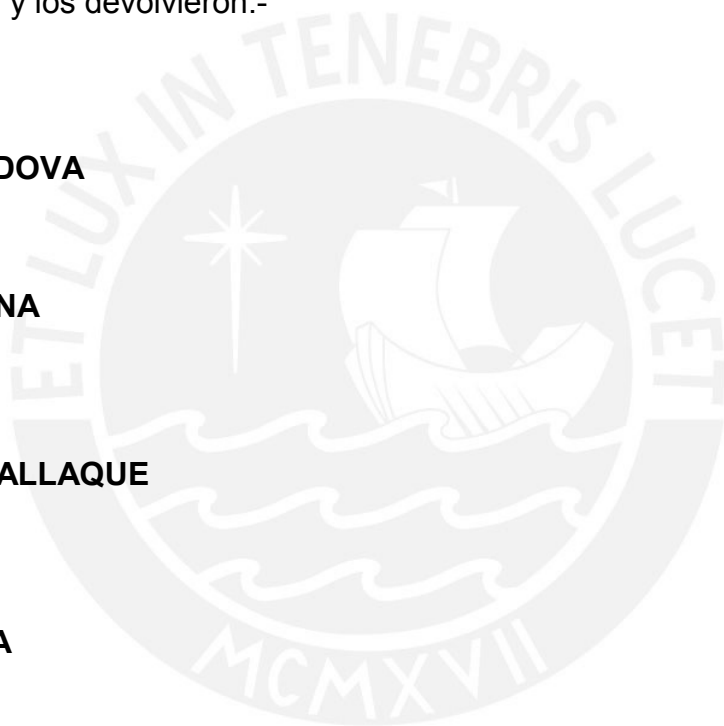
ACEVEDO MENA

YRIVARREN FALLAQUE

TORRES VEGA

ARAUJO SANCHEZ

mc/ptc



*Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente
Corte Suprema de Justicia de la República*

**SENTENCIA
CASACIÓN 2743-2009
LIMA**

