

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



¿Los gastos incurridos en la reparación y mejoras de carreteras por parte de una empresa minera constituyen un gasto deducible conforme a la Ley del Impuesto a la Renta?

Trabajo de suficiencia profesional para obtener el título de Abogado

Autor

Mario Arnaldo Leiva Rodríguez

Asesor

Gloria Viacava Paredes

Lima, 2021

Resumen

En el presente trabajo se estudia la ausencia de uniformidad en la deducción de los gastos por parte del Tribunal Fiscal, por lo que por medio del estudio de las sentencias del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema nos da indicios para sostener la necesidad de tener un criterio que dé seguridad a los administrados.

Así, se analiza un caso que evidencia la inexistencia de uniformidad en la aplicación del principio de causalidad frente a un caso de gastos de mantenimiento y mejoramiento de carreteras. Así, busca reconocer la causalidad como un concepto amplio y que frente a la ausencia de una postura uniforme del Tribunal Fiscal determine si es correcto mantener dicha contradicción.

ABSTRACT

This study's further examination of the disparities between the Tax Court's deduction of taxes and tax laws upheld by the Constitutional Court and Supreme Courts underscores the overwhelming need for well-defined criteria of expenses for cooperations in order to improve public relations.

Índice de contenido

Tabla de contenido

1.INTRODUCCIÓN	1
2. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA SENTENCIA	2
3.RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA DE LA QUE TRATA LA SENTENCIA	2
3.1 POSICIONES DEL CASO PRESENTES EN LA CASACIÓN 2743-2009.....	3
3.1.1 POSICIÓN DE LA COMPAÑÍA RESPECTO A LA CASACIÓN 2743-2009 ..	3
3.1.2 POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESPECTO A LA CASACIÓN 2743-2009.....	4
3.1.3 POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL PRESENTE EN LA RTF 04807-1-2006 CONSIDERADO EN LA CASACIÓN 2743-2009.....	5
4. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	6
5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	7
5.1 DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CONFORME A SUS REPAROS REALIZADOS EN CASOS SIMILARES	10
5.2.1 <i>LAS TEORÍAS DE CAUSALIDAD PRESENTES EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA</i>	12
5.2.2. <i>LOS CRITERIOS APLICABLES PRESENTES EN EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD</i>	13
5.2.3 <i>IMPACTO PARA EL ADMINISTRADO</i>	22
5.3 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CONFORME A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	23
5.3.1 <i>LA RESPONSABILIDAD SOCIAL COMO LIMITACIÓN A LA CAUSALIDAD</i>	25
6. CONCLUSIONES	28
7. RECOMENDACIONES	28
8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29

1.INTRODUCCIÓN

La Sentencia de la Casación 2743-2009 LIMA, materia de análisis del presente trabajo versa sobre la deducción de los gastos de mantenimiento y mejoramiento de las carreteras realizados por parte de una empresa minera con un impacto beneficioso para la comunidad cercana.

Dichos gastos fueron realizados a fin de mantener un acceso abierto y sin dilaciones para la empresa; sin embargo, dicho caso de sencilla apariencia implica la aplicación e interpretación del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que derivó en la citada Sentencia razón por la cual se analizará si dicho gastos corresponde ser deducible

Así, se analizará lo desarrollado por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria respecto a los criterios necesarios a fin de determinar si un gasto puede ser considerado como deducible las implicancias de este tipo de discusión , los pronunciamientos discrepantes por parte del Tribunal Fiscal y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto a casos similares que impliquen gastos con efectos beneficiosos en las comunidades cercanas.

Todo ello, a fin de evaluar si el razonamiento del Tribunal Fiscal es correcto o implica una ausencia de criterio uniforme lo que genera un clima de incertidumbre para el Administrado.

Concluyendo en que dicha ausencia de uniformidad afecta a las Empresas que buscan adaptarse a la coyuntura y buscar formas de evolucionar conforme a los nuevos paradigmas lo que obliga al Estado a adaptarse conforme a ella.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DE LA SENTENCIA

Las empresas a lo largo de su existencia presentaron diversos cambios en su papel como actor social y se vieron forzadas a desarrollar formas de evitar que sean vistas con recelo.

En dicha línea, la actividad empresarial, especialmente la minera, buscaba cambiar su imagen con las poblaciones a fin de poder desarrollar sus operaciones por medio de gastos orientados a promocionar su imagen; sin embargo, es complicado frente a un Estado que no puede reconocer este tipo de objetivos sin observar dichos gastos.

Es por ello que considero necesario analizar este caso dado que en la actualidad se siguen presentando este tipo de discusiones que afectan al Administrado.

3.RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA DE LA QUE TRATA LA SENTENCIA

En el presente caso, la empresa XSTRAYA TINTAYA S.A, en adelante “la Compañía” solicitó la devolución de saldos a favor a la Administración Tributaria (SUNAT) lo que derivó en el inicio de un procedimiento de fiscalización por parte de esta.

Como consecuencia de dicho proceso la administración presentó reparos al crédito fiscal por parte de “la Compañía” de los periodos 2002-2003 impugnados, provenientes de las adquisiciones de servicios para el mejoramiento y mantenimiento de las carreteras.

Así, en el caso es relevante mencionar que los mencionados servicios en las carreteras se encuentran en las zonas de gran altura en los andes peruanos, a una altura de a 4 200 mss. aproximadamente.

Asimismo, otro elemento a considerar es la ubicación de dicha carretera, con una ubicación de 400 kilómetros del Puerto de Matarani las carreteras objeto de dichos trabajos imata — Condoroma, Nacional, Pampa Cañahuas Canchinita, imata — Condoroma — Tintaya — Yauri son la ruta necesaria a fin del traslado del material usado por la “Compañía”.

Siendo ello así, en las distintas etapas del procedimiento administrativo y el procedimiento contencioso administrativo el objeto del caso es la determinación de la naturaleza de dichos gastos, existiendo posiciones diversas por parte de la Administración Tributaria como del Administrado que en los próximos párrafos procedemos a mencionar.

3.1 POSICIONES DEL CASO PRESENTES EN LA CASACIÓN 2743-2009

3.1.1 POSICIÓN DE LA COMPAÑÍA RESPECTO A LA CASACIÓN 2743-2009

La “Compañía” considera que los gastos incurridos en el mejoramiento y mantenimiento de las carreteras antes mencionadas fueron necesarios para la ella dado que presenta la necesidad de transportar diversos materiales por medio de ellas.

Cabe aclarar que, siguiendo la argumentación del Administrado, considera que dada la naturaleza de los elementos objeto de transporte, entre ellos el ácido sulfúrico requerido para sus operaciones, los gastos incurridos fueron necesarios para poder continuar operando.

Asimismo, se debe considerar que, conforme a la Compañía, el transporte tanto del cargamento como de los pasajeros en el campamento no debe presentar riesgos adicionales. Entonces, conforme a dicha postura, a fin seguir la política de seguridad de la compañía en el traslado de materiales peligrosos se mantuvieron los riesgos.

Respecto a los desembolsos realizados por para el mantenimiento de las carreteras, la empresa considera que no se presentan requisitos aplicables adicionales a los determinados por la Ley del Impuesto a la Renta. Así sostiene que las actividades realizadas no están comprendidas dentro del alcance del artículo N.º 72 de la Ley General de Minería y el artículo 7 de su Reglamento, los cuales piden la autorización que requieren la autorización del órgano competente a efecto de deducir como gasto las inversiones obras en las vías al no comprender a las carreteras.

3.1.2 POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESPECTO A LA CASACIÓN 2743-2009

La Administración Tributaria (SUNAT) sostiene que la Compañía no logra demostrar la necesidad de realizar las tareas de mantenimiento de carreteras para realizar sus operaciones gravadas. Así, la Administración considera que corresponde entender a un gasto como “necesario” implica que se requiere su concurrencia para la generación de renta.

Por ello, conforme a dicha postura en el caso de los accesos a la obra, no puede sostenerse el carácter general y no puede sostenerse que las medidas de seguridad de la Compañía tengan una relación de forma directa con el gasto.

Sumado a ello, siempre conforme a la argumentación por parte de la Administración, se considera el artículo 72 de la Ley General de Minería indicando que es un requisito para el reconocimiento de gastos la aprobación por parte de la autoridad correspondiente.

Bajo dicha línea, dado que la Compañía no contaba con un permiso para realizar estas actividades, la Administración considera que se configura una liberalidad con el efecto colateral de la inexistencia de obligación del reconocimiento del gasto por lo que no se cumple con los requisitos a fin de ser deducible.

3.1.3 POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL PRESENTE EN LA RTF 04807-1-2006 CONSIDERADO EN LA CASACIÓN 2743-2009

Por su parte el Tribunal Fiscal en su Resolución N.º 04807-1-2006 analizó si conforme a la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos realizados por la “Compañía” en el mantenimiento y mejora de las vías son deducibles y, por ende, pueden ser objeto de aplicación en los siguientes ejercicios por parte de la “Compañía” como crédito fiscal.

Cabe aclarar que el Tribunal en su decisión aplicó el artículo 18 de la Ley de IGV, que versa sobre el crédito fiscal; el artículo N.º 37 de la LIR y la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356 que incluye los criterios adicionales para el criterio de su deducibilidad como desarrollaremos en los párrafos siguientes.

Siendo ello así, conforme el razonamiento del Tribunal es resaltante mencionar que no es relevante en el presente caso un pronunciamiento por parte del Ministerio de Transportes, debido a que conforme a la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles del MTC evidencia que no es necesario la aprobación por parte de Ministerio u órgano similar dado que las actividades de mejora en las carreteras no están consideradas como una obra de servicio público siendo su ausencia irrelevante.

Asimismo, respecto al mantenimiento y/o mejoramiento de carreteras, conforme a la documentación presente en Expediente Técnico evidenciaba que las tareas eran trabajos de mantenimiento necesario para el transporte de ácido sulfúrico, elemento peligroso y necesario para el desenvolvimiento de las operaciones de la Compañía Minera.

Conforme al Tribunal, para la deducción de un gasto, es necesario que exista una relación de causalidad entre la actividad generadora de riqueza y el gasto, ello conforme en virtud de lo desarrollado en Resoluciones anteriores (RTF N.º.01275-2-2004 y 710-2-99).

Así, conforme al Tribunal, los gastos incurridos en la carretera deben ser indispensables para el transporte de los bienes, caso contrario puede sostenerse que los gastos corresponden al concepto denominado liberalidad al ser un beneficio para la comunidad no siendo deducibles.

Siendo que la discusión principal material del presente caso es la deducción o no de dichos gastos, conforme al Tribunal, los gastos de mantenimiento de las vías por su naturaleza son gastos que deben ser realizados por el Estado, no siendo un gasto para la “Compañía”.

Por ello, según el Tribunal Fiscal, dado que no se presenta un vínculo entre el gasto y la actividad realizada no puede sostenerse su deducción.

Asimismo, el Tribunal categoriza dichos gastos como liberalidad lo que implica que no puede ser deducible conforme al artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al indicar en su inciso d) dicha prohibición.

4. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

Conforme a lo expuesto conforme a las posturas presentes que derivaron en la Casación analizada en el presente trabajo, se desprende los siguientes problemas que serán materia de análisis.

Problema principal:

¿Los gastos incurridos en la reparación y mejoras de carreteras por parte de una empresa minera constituyen un gasto deducible conforme a la Ley del Impuesto a la Renta?

Problemas secundarios:

1. ¿La existencia de los criterios “imprescindibles y extraordinarios” desarrollados por parte de la Administración son necesarios para cumplir con el principio de causalidad?
2. ¿Los gastos de responsabilidad social son una limitación para la causalidad de dichos gastos?

5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

Luego de considerar las posturas presentes en el presente caso y la identificación de los conflictos que se originan a raíz de los hechos explicados es conveniente, a manera de introducción, unos breves comentarios de la fundamentación constitucional de la tributación.

Así como una introducción al concepto de causalidad, partiendo del concepto clásico correspondiente a la filosofía que define de forma sucinta el jurista Cossío (1969) se asocia a la relación presente entre los hechos con su finalidad.

Los Estados presentan fines que conforme a Ciro Alegría Varona (2000) deben ser entendidos conforme a los métodos para su determinación dentro de cada Estado. Así, se debe entender que la autodeterminación política es un objetivo relevante dentro de cada Estado en su organización.

Partiendo del citado autor, debemos mencionar que dentro de esa autodeterminación corresponde brindar servicios básicos de salud, seguridad social y funciones determinantes como las de superintendencia, supervisión y policía.

Al respecto debemos mencionar que la Constitución Política del Perú de 1993 recoge en su artículo N.º 58 a la economía social de mercado y su relación de ésta con la iniciativa privada, señalando que: “El Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”. Es necesario mencionar ello dado que a fin de conseguir dicho desarrollo se necesitan recursos y una fuente durable para ellos.

Siendo ello así, se debe considerar que nuestro régimen económico, conforme a lo señalado por parte del Tribunal Constitucional de realizar un análisis a los artículos 3 y 43 de la Ley se identifican los principios esenciales de libertad, seguridad, propiedad privada, soberanía popular, separación de las funciones supremas del Estado y “reconocimiento de los derechos fundamentales, principios de los que se deriva la igualdad ante la ley y el necesario reconocimiento de que el desarrollo del país se realiza

en el marco de una economía social de mercado” (EXP. N° 0008-2003-AI/TC) (Fundamento10).

Al evaluar dichos elementos presentes en la Constitución y que son considerados por el Tribunal Constitucional debemos mencionar que la forma por la cual los Estados obtienen recursos a fin de mantener y preservar los gastos incurridos en la protección preservación de los derechos es por medio de la imposición que se desprende de la base constitucional expuesta.

Lo anterior es complementado por otras decisiones por parte del Tribunal Constitucional al indicar que si bien el poder estatal es uno de los fundamentos de la imposición, es un error considerar a este su único sustento, pues al estar dentro de un Estado constitucional de derecho, se considera la solidaridad. Ello a razón de evolución de las relaciones Estado-Sociedad en materia económica: “La función principal del tributo la recaudadora entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales” (EXP N° 06089-2006-PA/TC) (Fundamento 15).

Siendo ello así, el deber de contribuir de cada ciudadano al mantenimiento de los gastos orientados a las necesidades sociales es una actividad que no es ajena a un Estado que considera la capacidad contributiva de cada ciudadano a fin de lograr una sociedad con mayor equidad.

Es debido a ello que, la Constitución en su artículo N.º 74 recoge y plasma dicha potestad de crear tributos con el fin de mantener los fines del Estado al indicar respecto al principio de legalidad lo siguiente: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.”

Complementando ello, conforme a Mónica Benites (2017) el Estado ejerciendo su potestad tributaria decide crear el Impuesto a la Renta considerando la causalidad. Esto se debe a que, la causalidad es la garantía de la aplicación de gravamen a las manifestaciones de riqueza, siendo clara la relación entre la generación de ingresos y gastos en la determinación de la Renta (pp.29)

Esta afirmación tiene sustento al complementarse con lo desarrollado por el propio Tribunal Constitucional en el caso del Impuesto a los Activos Netos (EXP. N° 27272002-AA/TC), en donde se discute si los activos netos son una manifestación de capacidad contributiva y corresponde ser gravados. Cabe añadir que, conforme a dicha sentencia la no confiscatoriedad en el ámbito tributario no está limitada a los porcentajes de contribución, sino que está estrechamente relacionado con el principio de capacidad contributiva.

Esta relación es determinante en el tejido constitucional tributario puesto que se presenta el requisito de considerar las manifestaciones de capacidad contributiva por parte de los Administrados a fin de vulnerarlos.

Así, es claro que se presentan límites al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado peruano y que entre ellos se presenta el principio de no confiscatoriedad buscando una aplicación coherente de los tributos, pues de lo contrario se presentaría una afectación a los contribuyentes que el propio Tribunal Constitucional considera que no puede permitirse dado que sus consecuencias son contrarias a la Constitución.

Bajo esta línea, se debe precisar que en virtud de la Sentencia (EXP.N°0027-2004-AI/TC) se identifica que, si bien el citado principio de no confiscatoriedad limita el ejercicio de la potestad tributaria ejercida por el Estado buscando una razonabilidad en la afectación a la esfera patrimonial, se presenta adicionalmente la faceta institucional de dicho principio que cumple un rol garantista de las instituciones.

Considerando todo lo expuesto debemos estructurar el presente trabajo evaluando las aristas correspondientes a fin de dar una posible solución a los problemas planteados

5.1 DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CONFORME A SUS REPAROS REALIZADOS EN CASOS SIMILARES

Lo anterior expuesto presenta un mayor sustento si se considera el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, indica 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”[...] (Decreto Supremo N° 179-2004)

Considerando lo expuesto por la norma, conforme a Garcia Mullín (1980), se desprende que la causalidad debe conceptualizarse como el principio que permite las deducciones por lo que se presenta la necesidad de contar con una relación causal con la renta o su mantenimiento (122).

Complementando ello, Picón Gonzales (2014), refiere que puede entenderse a la causalidad como la relación entre el egreso, costo o gasto y su efecto. Así, es relevante considerar a la causalidad como un requisito cumplido sin que se presente una generación de renta puesto que dicha ausencia no es contemplada como determinante para la causalidad. (19).

Asimismo, el citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en su último párrafo señala lo siguiente: “Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad” entre otros.

Sumado a ello, la Administración (SUNAT) al emitir el Oficio a raíz de una consulta realizada por la Asociación de Exportadores menciona que como regla general pueden considerarse como deducibles en el caso de las rentas de tercera categoría los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, con la salvedad de considerar los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto (Oficio N° 015- 2000-K0000).

Así, al analizar los distintos reparos realizados por parte de la Administración Tributaria se presentan algunas observaciones que consideramos son relevantes a fin de evidenciar el concepto de causalidad conforme a SUNAT. Bajo dicha premisa, en la Resolución en la que se analiza un caso similar al caso materia del presente trabajo que versa sobre una serie de trabajos de mantenimiento y mejora del canal Pañe-Sumbay se identifica la observación sobre gastos se señala que : “no es propiedad de la compañía , por tanto no forma parte de los activos fijos de la empresa, igualmente no es de su propiedad el agua que discurre por dicho canal [...]” (RTF. N° 07263-1-2004) (Pág.4).

Esto sumado a que la compañía pagaba una tarifa igual que los demás y si bien realizó trabajos lo más resaltante de la citada Resolución ese el razonamiento realizado por parte de la Administración y recogidos por el Tribunal Fiscal al determinar que: “ La recurrente no ha acreditado encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 37°, dicho gasto constituye un acto de liberalidad no deducible a efecto del Impuesto a la Renta ni del Impuesto General a las Ventas” (RTF. N° 07263-1-2004) (Pág. 3).

Al considerar las observaciones mencionadas y que las mismas corresponden años cercanos al caso materia del presente trabajo se evidencia una clara postura orientada a asociar la ausencia de sustento por parte de los administrados sobre actividades de mejora o reparación que no sean propiedad de está; sin embargo, en el caso de entrega de bienes y mejoras a la comunidad como es el caso de la Resolución respecto al caso “Acciones Cívicas ” que versa respecto a entrega de bienes a las comunidades nativas por parte de una empresa buscando evitar posibles problemas con el desarrollo normal de sus operaciones es resaltante que para la Administración: “ Las acciones cívica corresponden a las entregas efectuadas a los pobladores de las comunidades nativas, no se observa que la recurrente haya demostrado la existencia de relación de causalidad ya que no presentó pruebas que acrediten la vinculación de tales donaciones con el giro del negocio”(RTF. N° 016591-3-2010) (Pág. 2).

Conforme a este conjunto de Resoluciones se aprecia que la Administración parte de una postura restringida y entiende los alcances del artículo 37 desde una perspectiva restrictiva. Bajo dicha premisa, dado que para que los gastos puedan ser deducibles es necesario la presencia de una relación de causalidad entre los gastos y la renta que acredite

el destino del gasto (RTF N° 05053-1-2013). Corresponde desarrollar las teorías existentes sobre la causalidad y la postura que toma el Tribunal Fiscal en comparación a la Administración.

5.2.1 LAS TEORÍAS DE CAUSALIDAD PRESENTES EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

El principio de causalidad presenta 2 teorías a considerar siendo la teoría objetiva y una teoría subjetiva en la deducción de los gastos. Así, conforme a Alarcón-García (2008), la relación entre los gastos y la generación de rentas conforme al desarrollo de la doctrina se denomina teoría subjetiva; por su parte corresponde definir a la teoría objetiva a la teoría orientada a la relación de forma directa de los gastos con las actividades de la empresa con el fin de ser deducibles (pp. 336).

Esta observación en nuestra doctrina local es desarrollada por Luis Durand (2009) que sostiene que la causalidad conforme al método realizado puede ser entendida de forma distinta; sin embargo, el citado autor reconoce que los gastos obligatorios, como los emanados por mandato de la Ley y los indispensables se identifican con el plano objetivo de la causalidad; y el plano subjetivo, corresponde a los gastos que provienen de las decisiones de la empresa (pp. 15).

Es relevante mencionar que, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal parte de una postura amplia al recoger un criterio amplio al indicar que el principio de causalidad es entendido como la relación de necesidad generada entre los gastos, la generación de la renta o mantenimiento de la fuente (RTF N° 710-2-99).

Esta postura amplia es apariencia es mantenida por el Tribunal pues en Resoluciones posteriores dicha intención es mantenida por su parte al reiterar lo desarrollado anteriormente siguiente : “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 ” sino que agrega algo relevante “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” (RTF N.º 3625-10-2014).

Considerando ello, puede entenderse que el Tribunal Fiscal está optando por un criterio amplio conforme a sus decisiones; sin embargo, ello no es el caso. Esto se debe a que tanto la teoría objetiva como la teoría subjetiva son complementadas por otros criterios sin perjuicio de los de normalidad y razonabilidad.

5.2.2. LOS CRITERIOS APLICABLES PRESENTES EN EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

Conforme a Walker Villanueva (2013), podemos entender que la razonabilidad es un criterio complementario a la teoría de la causalidad objetiva al dirigirse a los gastos que se consideren propios de la actividad empresarial; y en el caso de la teoría subjetiva la razonabilidad, se presenta en la proporcionalidad de la relación entre gastos e ingresos (pp. 102).

Cabe destacar que, dado que tanto la normalidad como la razonabilidad, se encuentran en la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356 ambos son criterios por considerar en la interpretación.

Esta modificación presenta una observación a resaltar que será analizada en párrafos siguientes, dado que no solo se refiere a los criterios de razonabilidad y normalidad que ya eran exigencias en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, sino que agrega el concepto de generalidad. Así, Villanueva refiere de forma acertada que la generalidad es en la realidad una limitación para el gasto puesto que no es suficiente la causalidad, sino que se requiere la generalidad del gasto (103)

Al respecto, considerando lo desarrollado podemos sostener que el Tribunal Fiscal presentó una evolución en el concepto de causalidad, pues en desarrollo paralelo al doctrinal se reconoció la necesidad de desarrollar la causalidad de mejor forma. Ello

puesto que, al conceptualizar la causalidad desde una óptica no restrictiva, permitiría sea considerado.(RTF N° 016591-3-2010) (Pág 3)

Sumado a ello, en el caso de gastos ocasionados por desastres naturales, como es el caso del Fenómeno del Niño, el Tribunal Fiscal reconoce incluso un nexo indirecto presente en los gastos al indicar que en este caso en particular frente a gastos vinculados al acondicionamiento de las carreteras, las cuales se encontraban en mal estado y complicaban el acceso no se trata de una mera liberalidad puesto que se buscaba beneficiar a la colectividad con el cumplimiento de tareas que corresponden al Estado. (RTF N°. 5732-5-2003).

Así, puede sostenerse que el Tribunal reconoce aceptar gastos que presenten una relación directa conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Complementando ello, debemos mencionar a autores como Fernández (2005), que sostienen la imposibilidad que todos los gastos por parte de las empresas puedan relacionarse de forma indubitable con la generación de renta (39). Razonamiento que compartimos; sin embargo, el citado autor refiere que, si se sostiene la deducción sin considerar su vinculación en el destino de generar rentas, las actividades que se orienten a la ampliación de actividades empresariales podrían ser deducibles lo que puede generar reservas en el Tribunal Fiscal en su adopción.

Este aparente reto conceptual reposa en la amplitud del término gastos necesarios y el requisito del contexto particular de cada negocio. Conscientes del problema, el Tribunal Fiscal consideró adoptar una visión amplia sobre la deducibilidad, ello con el fin de evaluar correctamente las necesidades propias del negocio.

Partiendo de ello, el principio de causalidad corresponde ser entendido como como un principio amplio, no siendo lo ideal entenderlo de forma restrictiva. Así, deben ser incluidos los gastos indirectos incluyendo los gastos de carácter efectivo y potencial.

5.2.2.1. EL CRITERIO DE LA NECESIDAD DEL GASTO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Respecto a la necesidad presente en el gasto, conforme a los hechos presentes en el caso, la “Compañía” consideraba la concurrencia de dicho elemento dado la necesidad de transportar su carga y trabajadores de forma segura. Al respecto, debemos mencionar que, dada la redacción presente en el artículo N° 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no se presenta un desarrollo que nos permita determinar el alcance de la palabra “necesario”.

Siendo ello así, coincidimos con la postura amplia de dicho concepto desarrollada por Benites que señala la consideración de la realidad en los gastos (89). Así, es posible que se realicen gastos que no puedan vincularse directamente con la generación de renta.

Cabe aclarar que, en caso de seguir una postura restrictiva como sigue la Administración Tributaria no podría ser posible considerar estos gastos al no ayudar a la generación de la renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de tales rentas conforme a dicha postura.

Bajo esta línea desarrollada por la autora, si se entiende a la necesidad como un concepto amplio y dado que es compatible tanto con la teoría subjetiva como la objetiva es posible sostener el concepto de gastos cuya existencia pueda generar beneficios no directos o potenciales.

Asimismo, podemos mencionar que el desarrollo doctrinario, se presenta una división de posturas, como indica Durand no es extraño que se encuentre opiniones favorables a la posición contraria, puesto que en algunas legislaciones se solicita la derivación de los ingresos de los gastos por lo que la necesidad de estos es obligatoria a fin de considerarlos deducibles (2009: 10).

Por parte del Tribunal Fiscal se presentó un desarrollo a resaltar al respecto pues en la práctica se optó por la postura no restrictiva al considerar la necesidad de la existencia de la causalidad entre los gastos producidos y la renta generada; sin embargo, menciona adicionalmente que, dicha característica debe ser evaluada en cada caso en concreto

considerando el giro del negocio y la proporción de las operaciones. (RTF N.º 2606-5-2003)

Así, en el caso citado la sentencia el Tribunal Fiscal toma la decisión de considerar la actividad de la recurrente en consideración a fin de determinar la necesidad del gasto y solicitando a la Administración que haga lo mismo.

Este criterio amplio de necesidad del gasto fue confirmado durante todo el tiempo que se desarrolló el caso materia de este trabajo, al considerar la Resolución citada en párrafos anteriores (RTF N.º 016591-3-2010). En donde se presenta de forma expresa la mención a la necesidad de entender de forma amplia la causalidad y sus elementos que la justifiquen.

5.2.2.2. CONTRADICCIONES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LOS CRITERIOS DE GASTOS “IMPRESINDIBLES Y EXTRAORDINARIOS”

Frente a este tipo de desarrollo, la postura por parte de Santibáñez es clara al indicar que internacionalmente, no se presenta una norma que pueda regular, por medio de una fuente contable o financiera, los gastos (2009).

En dicha línea, los gastos pueden determinar su necesidad o no siendo analizados conforme el principio de causalidad, por lo que considerar de forma amplia este criterio nos permite considerar elementos variados a fin de determinar de forma razonable su deducibilidad.

Siendo ello así, dado que el desarrollo doctrinal presenta una visión no restringida de dicho criterio de necesidad del gasto corresponde evaluarlo conforme a los hechos presentes en el caso materia del presente trabajo.

Bajo dicha línea, corresponde evaluar el desarrollo de la necesidad del gasto conforme al desarrollo jurisprudencia del Tribunal Fiscal, frente a casos que versan sobre gastos de mejoramiento o mantenimiento de carreteras.

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal sobre el “Fenómeno del niño” en donde los gastos incurridos fueron considerados deducibles es destacable mencionar que se incluye la característica de ser extraordinarios (RTF N.º 5732-5-2003).

De igual forma en frente a un caso de similares características resalta otro concepto referente a lo indispensable del gasto y que no se trate de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado (RTF N.º 01932-5-2004)

Estos criterios no comprendidos en la Ley del Impuesto a la Renta son considerados por el Tribunal Fiscal sin que exista una fuente legal que lo ampare, dicha conducta es claramente contradictoria si consideramos lo desarrollado en párrafos anteriores.

Bajo dicha desarrollo, es contradictorio Resoluciones como la siguiente al indicar frente a un caso de gastos incurridos con el fin de evitar daños a las operaciones de una empresa el tribunal no es uniforme al indicar lo siguiente :

“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” (Resolución RTF N.º 09780-1-2019)

Resalta es último aspecto, pues la postura del Tribunal Fiscal tanto la Resolución citada como la que es objeto del presente análisis, concluye que debe ser considerado una liberalidad en caso no cumpla con los requisitos a fin de ser deducible considerando los elementos adicionales del gasto.

Es necesario precisar que, los conceptos añadidos citados en las resoluciones fueron mencionados por parte de la Administración Tributaria como premisas en a raíz de la consulta sobre la incidencia en la determinación de la renta neta de tercera categoría, las inversiones que realizan las empresas en obras de infraestructura de uso público por lo que el Tribunal Fiscal presenta una aparente contradicción. (Informe N° 198-2004-

SUNAT-2B0000). Sin perjuicio de ello, dichos criterios no son vinculante para el Tribunal Fiscal.

Considerando ello, es menester mencionar que la postura del Tribunal de requerir la presencia del Gasto extraordinario; Gasto indispensable; Gasto no orientado a dar un beneficio a la comunidad a cargo del Estado a fin de poder sustentar la deducibilidad de gastos es cuestionable considerando que en párrafos anteriores se evidenciaba una orientación hacia un criterio amplio sobre los gastos ocasionando una contradicción.

Sin embargo, esta aparente contradicción frente a los gastos en obras de infraestructura mencionadas en comparación del criterio amplio anteriormente mostrado presenta otro elemento a considerar el cual es la relativización de los mismos requisitos cuya concurrencia solicita.

Así, esta confusión presente en la causalidad y su relación frente a elementos que no están considerados en la norma pero que el Tribunal Fiscal incluye nos lleva a concluir la existencia de una ausencia de criterio uniforme. Esto se debe a que, el propio Tribunal Fiscal en unas resoluciones toma una postura contraria sin considerar lo estipulado en la propia norma.

Nos explicamos, si bien se evidencia una postura contraria por parte del Tribunal Fiscal a aplicar un criterio amplio de causalidad en este tipo de casos, podemos encontrar casos en donde se relativizan dichos requisitos adicionales.

En contraste, en ese mismo año podemos encontrar resoluciones que van por el sentido contrario, como por ejemplo en la Resolución RTF N.º 07201-2-2019 que reitera el criterio mencionado en la Resolución N.º 2606-5-2003 recalcando la necesidad de evaluar el gasto en cada caso en concreto.

Esta situación en apariencia inverosímil en la cual no se puede determinar una postura uniforme o coherente en las decisiones por parte del Tribunal fiscal fue materia de observación y crítica por parte de diversos autores. Siendo ello así, concordamos con Belaunde al indicar que la causalidad debe considerar la evolución de la sociedad y los propios conceptos bajo los cuales las empresas se desenvuelven por lo que no considerar

el contexto y su actividad al momento de analizar los gastos implica no considerar gran parte de los elementos a fin de tomar una decisión razonable (2014).

Siendo ello así, en el caso de la Sentencia de Casación N.º 2743-2009 LIMA objeto del presente trabajo no se menciona crítica a la postura restrictiva presente en los criterios adicionales desarrollados por el Tribunal Fiscal respecto a la vinculación entre los gastos por lo que es un aspecto objetable de dicha casación.

Bajo dicha línea, la Corte pudo pronunciarse sobre la polémica postura por parte del Tribunal Fiscal dado que, conforme a lo desarrollado en párrafos anteriores, un criterio amplio al momento de analizar la deducibilidad de gastos permite considerar muchos factores relevantes y dado que no se presenta una norma que determine la aplicación de dichos criterios adicionales es criticable dicha oportunidad perdida cuyos efectos se mantienen.

5.2.2.3 CRITERIOS DE NORMALIDAD, RAZONABILIDAD Y GENERALIDAD

Al respecto se debe mencionar que, la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356 indica que las operaciones realizadas deben cumplir con el criterio a fin de ser deducibles al indicar que:

“Prec sase 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, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I, de dicho artículo”

Así, conforme al desarrollo por parte del Tribunal Fiscal es menester evaluar estos elementos desde una óptica completa a fin de determinar la percepción del Tribunal sobre dichos elementos.

Con este objetivo en mente, es correcto mencionar que, a diferencia de lo desarrollado por parte del Tribunal respecto a la “necesidad del gasto”, se busca tener una evaluación que considere todos los elementos relevantes.

Al respecto, Benites señala que es determinante buscar cumplir con estos criterios dado que razonabilidad, proporcionalidad, generalidad visto como los usos y costumbres para el sector en donde se encuentra la empresa dado que un análisis en cada caso en concreto es relevante (2014) por lo complejo de la realidad.

Cabe aclarar que, el propio Tribunal Fiscal reconoce esta situación a lo largo de sus Resoluciones se agrega que, dado que todo gasto debe ser necesario y vinculado, ello implica que el análisis respecto a los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad deben ser conforme la verdadera naturaleza presente en las operaciones realizadas por cada administrado. (Resoluciones: RTF N.º10813-32010, N.º13080-9-2010, y N.º00643-1-2019)

Ello tiene sustento cuando se considera que existen pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal en donde la realidad puede ser variada en donde las sumas entregadas a los trabajadores sin existir una obligación legal o contractual expresa es calificada como una operación normal previa evaluación, aunque prima facie no lo sea (RTF N.º 2455-1-2010).

Así, puede sostenerse que la relación entre el principio de causalidad junto con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad es la ser un delimitador para su correcta aplicación.

Partiendo de ello, debemos mencionar si el caso materia del presente trabajo cumple con dichos requerimientos a fin de sustentar su deducibilidad conforme a la Ley del Impuesto a la Renta. Así, debemos mencionar que estos criterios buscan encontrar las verdaderas circunstancias del Administrado como dentro de su giro de negocio, se entiende que una empresa minera está interesada en el mantenimiento y buen estado de las carreteras al ser única vía de transporte tanto para sus trabajadores como para su carga. Por lo que es criticable de igual forma que en la Casación N.º 2347-2009 LIMA no se haya tocado dichos elementos al ser parte de los requisitos de su deducción.

Por ello, dado que la “Compañía” depende de forma indirecta de dichas rutas es razonable sostener que su mantenimiento tiene un vínculo con sus beneficios, considerando que en nuestra opinión que cumple con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

5.2.2.4 CRITERIO DE POTENCIALIDAD DEL BENEFICIO

Otro elemento por considerar siguiendo el desarrollo de la causalidad es la potencialidad del beneficio de los gastos, siguiendo la postura correspondiente a la visión no restringida del principio de causalidad pueden presentarse gastos en las empresas que no presenten una retribución económica. Al respecto, debemos mencionar que este tipo de situaciones fueron evaluadas por el Tribunal Fiscal cuando decide seguir el criterio amplio de deducibilidad.

Considerando lo mencionado, por parte del Tribunal Fiscal es necesario mencionar reconoce la aplicación del criterio amplio de causalidad añadiendo que pueden ser admitidos dentro de este los gastos de carácter potencial. Esto es relevante dado que en el caso materia de la citada Resolución se toma en consideración el giro de negocio y la actividad del contribuyente, siendo una empresa que brinda servicios de agencia naviera. (RTF N.º 3625-10-2014).

Bajo dicha línea, el Tribunal Fiscal desarrolló en la citada Resolución que las observaciones posibles deben considerar la actividad del contribuyente. Así, se llega a cuestionar la razonabilidad que la Administración Tributaria sustente sus observaciones en la falta de presentación de los conocimientos de embarque por fletes cuando el contribuyente centra su actividad en la prestación de servicios de agencia naviera buscando evitar circunscribir la deducibilidad tributaria a las erogaciones de carácter directo dado que no se presenta una norma que determine dicho requisito.

Dicho de otro modo, y siguiendo el desarrollo de Fernández es razonable que existirán gastos en las empresas a los cuales no puedan probarse una relación directa con la producción de rentas gravadas, pero ello no significa que no sean efectivas en

generarlo. Así, conforme al citado autor, es plausible que este tipo de gastos tengan un impacto, en la forma de generación de renta indirectamente o en solo mantener su fuente (14).

Tomando en consideración lo expuesto, la incidencia de los gastos en la generación de renta bajo el criterio de “potencialidad del beneficio” se sustenta en la búsqueda del beneficio, independientemente de si se genera o no, la intención de obtener algún tipo de beneficio no puede ser omitida.

Si eso es así, esto repercute en el caso de gastos de mejoramiento y/o mantenimiento de carreteras, nos explicamos dado que conforme a los hechos del caso la empresa minera menciona que el estado de las vías era importante al momento de transportar su carga, de personas y materiales, esto implica de igual forma que dichos trabajos puedan repercutir en un posible ahorro de gastos de combustible y eficiencia en el traslado de materiales peligrosos.

Sin duda el análisis correspondiente a la potencialidad del gasto es diferente a la discusión correspondiente al apartado del gasto sobre todo por la posible perversión de dicho aspecto por parte de los contribuyentes, frente a ello compartimos la preocupación y sugerencias de Santivañez que refiere la complejidad de dicha medida y sugiere a tomar en cuenta los aspectos del negocio y herramientas aplicables al caso en concreto con el fin de presenta un desarrollo coherente con la causalidad dado que esto evidencia para sus efectos la generación o mantenimiento de ingresos no es determinante.

5.2.3 IMPACTO PARA EL ADMINISTRADO

Considerando la situación expuesta, corresponde mencionar que el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala principios sobre los cuales se sustenta el procedimiento administrativo.

Así, se entiende que dicha ley busca establecer régimen jurídico para la actuación de la Administración que logre garantizar los derechos de los administrados y evitar abusos por parte de esta (Ley 27444, artículo 3)

Siguiendo dicho razonamiento, dado el caso materia del presente trabajo corresponde considerar dentro de los principios presentes dentro del procedimiento administrativo a al principio de predictibilidad.

La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. (Ley 27444, numeral 1.15 del artículo 4 del Título Preliminar)

Conforme a la redacción de dicho principio se puede apreciar que está vinculado con la seguridad jurídica al buscar que las decisiones por parte de la Administración puedan ser predecibles para los administrados.

Al respecto es necesario mencionar que, dado que este principio implica una confianza para el Administrado, la existencia de las contradicciones por parte del Tribunal Fiscal que ocasionaron pronunciamientos de la Corte Suprema implican la ausencia de una predictibilidad de las decisiones de la Administración.

5.3 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CONFORME A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

A manera de introducción debemos mencionar que implica el concepto de Responsabilidad Social Empresarial. Con dicha finalidad, debemos compartir la visión

de Lattuada, indicando que la Responsabilidad Social por parte de las Empresas es un concepto se incorpora otros conceptos dentro una óptica integral de la sociedad. (2012)

Nos explicamos, este concepto implica la vinculación entre los beneficios económicos de las empresas y las mejoras de la calidad de la vida por medio de la asunción que la finalidad de la economía es proporcionar bienestar a la sociedad y que dichas demandas sociales se expresan insuficientemente en las normas legales siendo requisito de las empresas comprometerse de forma no obligatoria (2012).

Por otro lado, respecto a este tipo de vinculación entre el Estado y a la empresa coincidimos con la postura del profesor Pulgar Vidal al referir que la vinculación no es de carácter legal o como parte un procedimiento, sino que persiguen una finalidad de conseguir una mayor aprobación por parte de la población realizando actos voluntarios en donde se encuentra una prevalencia por parte de la coherencia y filosofía de acción por parte de las empresas (2010).

Al respecto el fundamento de la responsabilidad social está presente en la Constitución, podemos derivar su origen en la lectura del artículo 1 de la Constitución Política de 1993 al contemplar defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, esta premisa puede ser el sustento de la Responsabilidad Social.

Así, corresponde incorporar al desarrollo el carácter social que debe tener el Estado, no siendo posible que el Estado permanezca indiferente a las actividades económicas realizadas por los particulares. Esto con la finalidad de manifestar la existencia de deberes para los privados orientados a ejercitar las referidas libertades económicas con responsabilidad social y para el Estado a cumplir un rol garantista y corrector, ante las deficiencias y fallos del mercado. (Sentencia EXP N.º 1963-2006-PA/TC)

Considerando ello, se debe mencionar el desarrollo realizado por parte del Tribunal Constitucional a fin de delimitar la aplicación de dicho concepto siendo relevante indicar que la Responsabilidad Social presenta diversos ámbitos de aplicación, siendo el ámbito interno o el ámbito externo. Así, dado que la empresa es la interesada considera tanto a los derechos laborales de los trabajadores, así como al buen gobierno corporativo en su

ámbito interno; y, por otro lado, en el ámbito externo, en donde se presenta mayor atención las relaciones entre la empresa comunidad y su entorno (Sentencia EXP N.º 00316-2011-AA).

Siendo ello así, corresponde analizar si el concepto de responsabilidad social es relevante en el caso materia del presente trabajo. Así, podemos mencionar que el propio Tribunal recoge y menciona el artículo N.º 78 de la Ley General del Ambiente indicando que Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social; y que por otro lado considera que estos actos no pueden ser entendidos como liberalidad (Sentencia EXP N.º 18397-10-2013).

Nos explicamos, conforme a la argumentación del Tribunal, los actos que sean calificados como Responsabilidad Social son instrumentos usados por las empresas con la intención de generar o mantener sus ingresos. Así, estas erogaciones deben ser probadas y acreditadas dado que son ejecutadas, en el caso en cuestión el concesionario lo que tiene por consecuencia su inclusión dentro de los gastos deducibles.

Finalmente, cabe añadir que el Tribunal la responsabilidad está vinculada con la solidaridad dado que indica lo siguiente: “La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial. (Sentencia EXP N.º 2945-2003-AA/TC) (Fundamento 16)

5.3.1 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL COMO LIMITACIÓN A LA CAUSALIDAD

Es necesario mencionar que el Tribunal Fiscal considera que la consecuencia de no lograr cumplir con los requisitos de acreditación a fin de lograr enmarcarse en el concepto de responsabilidad social, teniendo como consecuencia que no sean incluidos dentro de los gastos deducibles.(Resoluciones RTF N.º 11000-1-2017 y 05150-11-2018)

Esta postura implica que el Tribunal Fiscal estuvo condicionando la deducción de los gastos cuando se configuraban desembolsos para el beneficio de la comunidad a cargo del Estado. Esto se debe a que las consideraba como liberalidades al no existir alguna obligatoriedad (Resoluciones RTF N.º 10504-1-2013 y 09780-1-2019). Esto implica que eran asumidas con ánimo de liberalidad.

Cabe añadir que, la Corte Suprema se pronunció al indicar lo siguiente frente a una situación similar : “ Los gastos de mantenimiento y reparación del Canal [...] 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” (Casación N.º 600-2007). Esto implicaba que no era posible entender como liberalidades siguiendo el desarrollo de la Corte Suprema a todos los gastos que benefician a las comunidades aledañas.

Se debe mencionar que, dado la ausencia de un criterio público y formal expuesto por la Sunat respecto de la deducción de los gastos con motivo de la ejecución de políticas de Responsabilidad Social Empresarial usamos los pronunciamientos a fin de sustentar la no aplicación del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, se tiene que indicar que el Tribunal Fiscal menciona a las liberalidades ha recogido una definición de liberalidad al sostener que :“El desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa” y por tanto son “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe (RTF N° 2675-5-2007).

Asimismo, se debe complementar lo mencionado con otra resolución al indicar que : “Los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para entregárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial ” (RTF N° 16592-3-2010).

Complementando ello, corresponde entender a las liberalidades como todo acto de desprendimiento en tanto no tenga vinculación alguna puesto que señala : no califica

como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de la empresa que no tiene vinculación alguna con sus actividades, ya que, por el contrario, tiene como origen y motivación la labor que aquellos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades (RTF N° 02675-5-2007).

Así, ello nos permite sostener que todo gasto realizado por los administrados se aleja de forma obligatoria del principio de causalidad (Resoluciones : RTF N°16591-3-2010 y RTF N° 16592-3-2010). Considerando lo expuesto, al realizar una comparación con el caso materia del presente trabajo, es necesario mencionar que los gastos incurridos por la “Compañía” si bien estuvieron orientados en el transporte de sus trabajadores, equipo y materiales de forma segura sin ser perjudicado tienen la característica de ayudar a la comunidad aledaña al reparar y mantener sus caminos.

Por lo expuesto, el argumento de catalogar dicho gasto como liberalidad no se sostiene y de igual forma, considerar que dichos gastos por tener un impacto beneficioso a las poblaciones cercanas hace que no sean deducibles va en contra del desarrollo constitucional del concepto de la Responsabilidad Social Empresarial.

Por parte de la Casación materia de análisis, ella opta por otra postura respecto a dichos indicando que los gastos de responsabilidad social empresarial pueden ser considerados como parte de los gastos deducibles, aunque indica como requisitos presentes en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, consideramos que la Casación pudo mencionar que los gastos en Responsabilidad Social Empresarial tienen un objetivo siendo este el mejoramiento de la imagen de la empresa con la comunidad. Siendo ello así, dichos gastos no pueden ser considerados como liberalidades dado el objetivo de mantener sus operaciones y fuente teniendo una relación clara con posible beneficios indirectos potenciales con las comunidades aledañas.

Siendo ello así, se entiende que la causalidad y la Responsabilidad Social Empresarial tienen una relación en la que se deben usar el criterio de su deducibilidad presente en las normas tributarias.

6. CONCLUSIONES

Siendo ello así, dado que conforme al desarrollo de la jurisprudencia constitucional y doctrina que comparte el Tribunal Fiscal, es coherente que los gastos incurridos sean considerados como enmarcados en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y sean deducibles dado que no existe una limitación legal y conceptual en su deducción.

La ausencia de un criterio uniforme por parte del Tribunal Fiscal ocasiona que los administrados no tengan certeza de sus decisiones al existir 2 casaciones que tuvieron que generarse con el fin de determinar si los gastos podrían ser deducibles.

La responsabilidad social tiene un sustento constitucional y reconocimiento por parte del Tribunal que debe ser considerado en cada caso en concreto.

Los criterios adicionales a los considerados dentro del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no deben ser mantenidos al no contar con una fuente legal que los sustente y generar una contradicción con el desarrollo de la visión amplia de la necesidad del gasto

7. RECOMENDACIONES

Al respecto es recomendable que el Tribunal Fiscal considere tener un criterio uniforme que evite contradicciones sobre gastos deducibles dado que las empresas de forma activa buscan mejorar su imagen por medio de dichos gastos o por medio de gastos con beneficios potenciales siendo recomendable que en cada caso en concreto se evidencie la verdadera intención de las empresas y se determine si dichos gastos eran deducibles.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alarcon, G. "Deductible and nondeductible expenses". at: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef y Claus STARINGER. "Common Consolidated Corporate Tax Base". Viena: Linde Verlag. 2008. pp. 337-359. Recuperado a partir de:

https://www.researchgate.net/publication/282759453_Deductible_and_non_deductible_Expenses

Alegría Varona, C. (2000). El Estado y sus fines. *IUS ET VERITAS*, 10(21), 325-332.

Recuperado a partir de:

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15981>

Belaunde Plenge, W. (2014). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos Tributarios a Considerar. *Derecho & Sociedad*, (43), 15-27. Recuperado a partir de

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12553>

Benites Rodríguez, M. (2017) *La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial: límites y alcances*. [Tesis de Maestría, PUCP]. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/9564>

Congreso Constituyente Democrático (1993). Constitución Política del Perú.

Cossío, C (1969). *La causa y la comprensión en el Derecho*. Juárez Editor S.A. Buenos Aires.

Durán Rojo, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad Y Negocios*, 4(7), 5-16. Recuperado a partir de

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620>

Fernández Oraggi, Ítalo (2005). *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Lima: Palestra Editores.

García Mullín, J. (1980). *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Práctica del Impuesto*. Santo

Domingo: ICT

García Mullín, J. (1978) Manual del Impuesto a la Renta. Buenos Aires: Organización de Estados Americanos, Documento CIET N° 872.

Kresalja, Baldo y Ochoa, César (2009) *Derecho Económico Constitucional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

In Lattuada, P., & Abreu, J. L. (2012). *Responsabilidad social empresarial: Miradas plurales, un inter s singular*.

Santivañez Guarniz, Juan (2009) Sobre la causalidad de los gastos deducibles para e efectos del Impuesto a la Renta. *Un enfoque empresarial*". *Contabilidad y Negocios*, volumen 4, número 7, pp. 17-22

Picón, J. (2014). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Lima: Dogma ediciones.

Pulgar Vidal, M. (2010). Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos. *Derecho PUCP*, (64), 217-229.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201001.012>

Villanueva Gutiérrez, W (2013). El principio de causalidad y el concepto del gasto necesario. *Themis*, 64, 101-111