

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario
Tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de los gastos
por mantenimiento de infraestructura vial pública realizado
por titulares de la actividad minera

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Tributario

Autor:

Hilda Condori Ojeda

Asesor:

Gloria María Viacava Paredes

Lima, 2021

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo determinar el correcto tratamiento tributario de los gastos por mantenimiento en infraestructura vial pública realizado por las empresas mineras, por la divergencia en las posiciones, por un lado la Administración Tributaria aplica para su deducibilidad el artículo 72 inciso d) de la Ley General de Minería como gastos en inversión de infraestructura pública, y por su lado el Tribunal Fiscal tiene el criterio que estos gastos para ser deducibles tiene que cumplir con criterios adicionales al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como que el gasto sea indispensable y extraordinario, y el Poder Judicial señaló que la deducibilidad de estos gastos deben analizarse al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para llevar acabo la investigación hemos recurrido a la revisión de diversas normas, informes, jurisprudencia y doctrina, los cuales nos han permitido arribar a la siguiente conclusión, que el gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública no le resulta aplicable la Ley General de Minería y Reglamento, en cuanto dicha norma esta referida a la inversión realizada en la construcción de una nueva infraestructura, por otro lado, el mantenimiento está referido a los trabajos de conservación destinados a preservar en óptimas condiciones la infraestructura vial. Por tanto, le resulta aplicable para su deducibilidad el principio de causalidad establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta sin algún criterio adicional, en observancia del principio de legalidad y reserva de ley.

Palabras clave: Principio de causalidad, infraestructura vial pública, mantenimiento

ABSTRACT

The objective of this research is to determine the correct tax treatment of expenses for maintenance in public road infrastructure carried out by mining companies, due to the divergence in positions, on the one hand, the Tax Administration applies article 72 subparagraph d) of the General Mining Law as expenses in public infrastructure investment, and for its part the Tax Court has the criterion that these expenses to be deductible have to meet additional criteria to article 37 of the Income Tax Law, such as that the This expense is indispensable and extraordinary, and the Judicial Power indicated that the deductibility of these expenses must be analyzed under article 37 of the Income Tax Law.

To carry out the investigation we have resorted to the revision of various norms, reports, jurisprudence and doctrine, which have allowed us to reach the following conclusion, that the cost of maintenance of public road infrastructure is not applicable to the General Law of Mining and Regulation, insofar as said rule refers to the investment made in the construction of a new infrastructure, on the other hand, maintenance refers to the conservation works aimed at preserving the road infrastructure in optimal conditions. Therefore, the principle of causality established in article 37 of the Income Tax Law is applicable for deductibility without any additional criteria, in observance of the principle of legality and reserve of law.

Keywords: Principle of causality, public road infrastructure, maintenance

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	3
ÍNDICE DE CONTENIDO.....	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO I: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD DEL GASTO.....	9
Subcapítulo I: Concepto del principio de causalidad.....	9
1.1. Concepto amplio del principio de causalidad.....	9
1.2. Concepto restrictivo del principio de causalidad	13
Subcapítulo II: Liberalidad del gasto	15
CAPÍTULO II: NATURALEZA JURÍDICA DEL GASTO DE MANTENIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA VIAL PÚBLICA.....	17
Subcapítulo I: Regulación normativa.....	17
1.1. Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería	17
1.2. Reglamento del título noveno del TUO de la Ley General de Minería.....	18
CAPÍTULO III: CASUÍSTICAS DE LOS GASTOS EN MANTENIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA VIAL PÚBLICA.....	26
CONCLUSIONES	33
RECOMENDACIONES	35
REFERENCIAS BIBIOGRÁFICAS	36

INTRODUCCIÓN

El sector minero es de gran importancia en el Perú, debido a que representa el 12.6 % del PBI ¹ cifra que ha ido en aumento en estos últimos años a pesar de los recientes sucesos ocurridos a nivel mundial, y además es el sector que más inversión extranjera recibe, así el 25% de las inversiones es representada por minería², que, al cierre del 2020, el saldo de la inversión extranjera directa en el Perú como aporte de capital para el sector minero fue de US\$ 6,257 millones.³

Asimismo, respecto a la recaudación de ingresos del gobierno central en el sector minería en Impuesto a la Renta a junio del 2021 es de 2,230.1 (millones) y en Impuesto General a las Ventas es de 917.3 (millones)⁴, así, es considerado como el principal contribuyente del país y como tal es la actividad primordial para el desarrollo y crecimiento de nuestro país.

En ese sentido, los titulares de la actividad minera al realizar sus labores de extracción y explotación del mineral incurren en desembolsos de mantenimiento de infraestructura pública (carreteras y puentes), aquellas que conectan la unidad operativa minera con las zonas aledañas, utilizada por la colectividad y por las empresas mineras para el transporte del mineral extraído de la unidad operativa minera a sus almacenes de concentrado, así como el transporte de otros bienes que son necesarios e indispensables para el desarrollo de sus actividades generadoras de renta.

Sin embargo, estas infraestructuras públicas generalmente se encuentran en pésimas condiciones debido a la inacción por parte del Estado en su mantenimiento e imposibilitando de esa forma el transporte del mineral y otros bienes. Por ello, el titular de la actividad minera

¹Banco Central de Reserva del Perú (2021). *Notas de estudios del BCRP*. consultado el 11 de octubre, de <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Notas-Estudios/2021/nota-de-estudios-21-2021.pdf>

²PROINVERSIÓN. (s.f.). *Inversión extranjera*. Investinperu. consultado el 11 de octubre de 2021, <http://www.investinperu.pe/es/clima/inversion-extranjera/inversion-extranjera-directa>

³Rumbo Minero. *El 25% de la inversión extranjera directa en Perú proviene del sector minero*. rumbominero. <https://www.rumbominero.com/peru/noticias/mineria/el-25-por-ciento-de-la-inversion-extranjera-directa-en-peru-proviene-del-sector-minero/>

⁴Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f) *Ingresos Tributarios del Gobierno Central: agosto 2021*. consultado el 11 de octubre de 2021, <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>

se ve en la obligación de realizar el mantenimiento de dichas carreteras por la necesidad de contar con las vías de acceso y salidas seguras para la continuidad de sus operaciones.

La Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) señala en su artículo 37 el principio de causalidad el que establece que para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría deben deducirse de la renta bruta, aquellos gastos necesarios para producirla y mantener la fuente productora de renta.

En ese contexto, los gastos de mantenimiento de infraestructura pública realizadas por las compañías mineras constituyen aquellos que se realizan para el tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento, para transporte de mineral, maquinaria, entre otros, por lo cual devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de esta, y con ello, permitir obtener los ingresos gravados con renta, que de no hacerlo incurrirían en mayores costos de transporte e impediría el normal desarrollo de sus actividades. Por ello, al tratarse de gastos estrechamente vinculados a la generación y al mantenimiento de las rentas gravadas consideramos que cumple con el principio de causalidad.

Sin embargo, la posición de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT (en adelante Administración Tributaria), es que estos gastos le son aplicable la Ley General de Minería y su Reglamento que de no cumplir con lo que establece estas normas, son actos de liberalidad⁵, porque son competencia de entidades estatales por constituir vías de acceso público, y por tanto no es responsabilidad de las compañías mineras. Asimismo, la posición del Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia por las controversias generadas sobre la deducibilidad de estos gastos es que este debe ser indispensable y extraordinario⁶, de no acreditarse ello no serían deducibles y constituirán actos de liberalidad.

⁵ RTF N.º 09780-1-2019 de octubre del 2019, que arribó al Tribunal Fiscal en vía de apelación contra Resolución de Determinación que contenía el reparo por mejoramiento de puente chagual, la Administración Tributaria sostuvo “*que los gastos incurridos por mejoramiento del puente [...], cuya construcción o mantenimiento es competencia de las entidades estatales [...]. Por tanto, al no cumplir con los requisitos para su deducibilidad y con el principio de causalidad, dicho gasto constituye un acto de liberalidad al no existir obligación de la recurrente en asumirlo. [...].*” (p.3)

⁶ RTF N.º 5732-2-2003 de octubre de 2003 y RTF N.º 18397-10-2013 de diciembre de 2003, el Tribunal Fiscal estableció como criterio que los gastos de mantenimiento de infraestructura pública sólo serán deducibles cuando tengan carácter extraordinario e indispensable.

Estableciendo así dos criterios adicionales del principio de causalidad. Así en diversas resoluciones ha decidido mantener el reparo realizado por la Administración Tributaria, ello por no cumplir con dichos criterios, como en la citada previamente; aun cuando en casos similares decidió levantar el reparo, vislumbrándose de esta forma las divergencias de sus decisiones.

Por su lado, el Poder Judicial⁷ es de la posición que para efectos de la deducibilidad del Impuesto a la Renta de estos gastos deben cumplir con el criterio de causalidad general aplicable a todo gasto, es decir que sea necesario, normal y razonable, sin otro requisito adicional como pretende el Tribunal Fiscal.

En consecuencia, observamos posiciones divergentes entre el Poder Judicial, Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria respecto al tratamiento tributario de estos gastos, divergencias que datan del periodo 2003. Por ello, somos de la posición que estas exigencias criterios adicionales “indispensable y extraordinario” por el Tribunal Fiscal en el reconocimiento de estos gastos a lo que ya está establecido en el artículo 37 de la LIR, resultan restrictivas al principio de causalidad en la deducibilidad del gasto, además, la misma no se encuentra en la norma tributaria vigente. Por tanto, causan perjuicio a las inversiones extranjeras al no brindar seguridad jurídica.

Concluimos que el gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública no le resulta aplicable la Ley General de Minería y Reglamento, en cuanto dicha norma está referida a la inversión realizada en la construcción de una nueva infraestructura y, por otro lado, el mantenimiento está referido a los trabajos de conservación destinados a preservar en óptimas condiciones la infraestructura vial. Por tanto, le resulta aplicable para su deducibilidad el principio de causalidad establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta sin algún criterio adicional, en observancia del principio de legalidad y reserva de ley.

⁷ Sentencia de Casación Expediente N.º 2743-2009 de setiembre de 2010.

Por lo expuesto, en la presente investigación resulta relevante, primero, analizar el principio de causalidad del gasto y los criterios que la componen, así como determinar la naturaleza del gasto de mantenimiento en infraestructura vial pública.

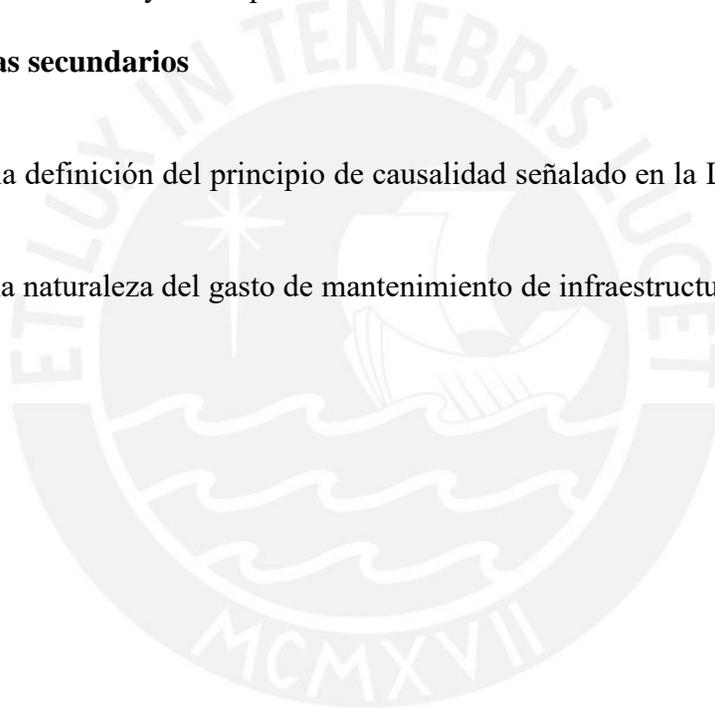
Para lograr ello, nos planteamos los siguientes problemas de investigación:

Problema principal

¿los gastos de mantenimiento en infraestructura vial pública cumplen con el principio de causalidad señalado en la Ley del Impuesto a la Renta?

Problemas secundarios

- ¿Cuál es la definición del principio de causalidad señalado en la Ley del Impuesto a la Renta?
- ¿Cuál es la naturaleza del gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública?



CAPITULO I: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD DEL GASTO

Subcapítulo I: Concepto del principio de causalidad

Para determinar si un gasto efectuado en el mantenimiento de una infraestructura vial pública califica como deducible para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, es necesario efectuar un análisis de la relación causal entre dicho gasto con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora. En ese sentido, para ello, nos remitiremos al principio de causalidad establecido en la norma de la LIR, los diferentes pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la doctrina.

- **Ley del Impuesto a la Renta**

De acuerdo con el artículo 37° de la LIR, respecto al principio de causalidad nos refiere 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 ganancia de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibido por esta ley”* (D.S. 179-2004-EF, Art. 37).

En sentido un gasto será deducible para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría siempre que cumpla con el principio de causalidad regulado en el artículo 37° de la LIR (Alva, 2010)

Con relación a la aplicación de este principio se pueden presentar dos acepciones conforme se aprecia a continuación:

1.1. Concepto amplio del principio de causalidad

Este concepto permite la deducción de todos aquellos gastos que sean necesarios para producir o mantener la fuente productora de renta, considerando inclusive a aquellos desembolsos que puedan contribuir a su generación de manera indirecta, pero hay otro lado de la doctrina que señala que solo deben ser deducibles aquellos gastos relacionados directamente.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N.º 04807-1-2006⁸ ha precisado: “*Que a tenor de lo establecido por la LIR, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, asimismo, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa” (subrayado agregado).*

Así también lo han precisado Alva (2010), Duran (2009) y Fernández (2005) señalando que el artículo 37 de la LIR, por interpretación sistemática consigna una lista abierta “*numerus apertus*” de gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, en ese sentido el principio de causalidad no es restringido sino amplio. Ahora bien, respecto a aquellos gastos que no están en la lista lo que sí es que deben cumplir con el principio de causalidad y no estar prohibida expresamente por el artículo 44º de la LIR.

Así, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT] (2000)⁹, ha señalado que para determinar si un gasto cumple con el principio de causalidad para su deducibilidad debe ser evaluado por cada caso en concreto:

Como regla general se consideran deducibles, para determinar la renta de tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, [...]. Además, se deben tener en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto. (subrayado agregado). (p.1)

- **Necesidad del gasto para producir y/o mantener la fuente generadora de renta:**

Ahora bien, para determinar si un gasto es deducible a efectos del Impuesto a la Renta bajo el principio de causalidad, corresponde analizar lo precisado por la norma de la LIR que los gastos en que las empresas incurran deben ser necesarios para producir y/o mantener la fuente productora de renta.

⁸ RTF N.º 04807-1-2006 de septiembre 2006. Párrafo 8

⁹ Oficio N.º 015-2000-K0000 de febrero 2000

El último párrafo del artículo 37° de la LIR, refiere que “para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con los criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos de los contribuyentes, generalidad [...], entre otros”. (D.S. 179-2004-EF. Art. 37)

En ese sentido, Duran (2009) ha precisado para que un gasto sea deducible debe “existir la necesidad de que los egresos (denominados también como erogaciones) tengan relación con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma, incluso, aquellos que, de manera potencial, posibilitan incrementar los ingresos en la realización de actividades gravadas, aunque no se logre conseguirlo (p.5-16).

En tal sentido, un gasto para ser deducible debe ser necesario para que la empresa pueda llevar a cabo las operaciones que le generen ingresos o que potencialmente lo posibiliten sin que efectivamente se realicen y el análisis de esa necesidad involucra otros criterios como lo precisado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones como: RTF N.º 00370-4-2018, RTF N.º 05510-8-2013, RTF N.º 10673-1-2013¹⁰, entre otras, en el que ha señalado que la necesidad debe evaluarse analizando los criterios de normalidad, razonabilidad, generalidad y proporcionalidad respecto a la actividad económica del contribuyente, aun cuando no se genere una renta inmediata y directa ; es decir, siguiendo un carácter amplio, por lo que serían deducibles aquellas erogaciones cuya relación de necesidad no se dé de manera directa.

1. Criterio de normalidad

Sobre este criterio Durán (2009) señala que:

“Se trata de un criterio de medición cualitativo del gasto, que alude a que este debe ser en sustancia destinado al objetivo de obtención de beneficios de la empresa” (p.11).

¹⁰ RTF N.º 00370-4-2018 de enero de 2018, RTF N.º 05510-8-2013 de abril de 2013, RTF N.º 10673-1-2013 de junio de 2013.

En tal sentido, dicho criterio precisa que podrán deducirse aquellos gastos que resulten coherentes con la actividad que realiza el contribuyente de lo contrario no podrán deducirse, por ello se exigen un mínimo de vínculo con la renta.

Asimismo, la Sentencia de Casación N.º 2743-2009¹¹, ha precisado que la normalidad a la que hace referencia la norma debe entenderse como gasto que sea inherente y habitual de la empresa. Es decir, en este caso que los desembolsos en que incurran las empresas mineras deben guardar una congruencia sustancial con la normalidad de las operaciones que realizan, y que dicha normalidad variará respecto a otras empresas de otro sector, para el cual no resultará normal dicho gasto, ya que para unas puede guardar congruencia y para otras no.

2. Criterio de razonabilidad

Al respecto Mejía (2010) ha señalado que *“debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad en cuanto a producir y mantener la fuente productora de renta”*. (p. 140)

En esa línea el Tribunal Fiscal ha desarrollado el criterio de razonabilidad, el cual ha sido aplicada en reiterada jurisprudencia, como en las:

RTF N.º 11318-5-2011¹² “(...) la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría producir un gasto necesario para una actividad, mientras que para otro no” (subrayado agregado).

RTF N.º 5525-4-2008¹³ “(...) los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente (...)”.

¹¹ Sentencia de Casación N.º 2743-2009 de setiembre de 2010. Fundamento Jurídico 10.

¹² RTF N.º 11318-5-2011 de julio de 2011. Párrafo 12.

¹³ RTF N.º 5525-4-2008 de abril 2008. Párrafo 22.

En ese sentido, el criterio de razonabilidad ha sido desarrollado a efectos de que los contribuyentes del Impuesto a la Renta de tercera categoría limiten sus erogaciones en función a los ingresos que efectivamente perciban en un determinado periodo; ello quiere decir que dicho criterio se verá expresado en la medida en que los montos de los gastos a realizarse no sean absurdamente desproporcionados respecto a los ingresos que obtenga la empresa.

Por tanto, un gasto será necesario cuando, cumpla con el *criterio de normalidad* (criterio cualitativo) esto cuando el desembolso es propio para la actividad generadora de renta; el *criterio de razonabilidad* entendida en virtud de la proporcionalidad entre los gastos que se efectúan y los ingresos que se obtienen (criterio cuantitativo); y el *criterio de generalidad*, criterio que no resulta aplicable al caso materia de análisis.

1.2. Concepto restrictivo del principio de causalidad

El concepto amplio del principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la LIR se ha encontrado con la posición del Tribunal Fiscal que ha establecido como criterio de deducción de los gastos que es materia de análisis, que además de cumplir con lo estipulado por la norma antes referida, también deberán cumplir con criterios de indispensable y extraordinario y que de no hacerlo serían considerados meros actos de liberalidad.

- **Criterios restrictivos vulneran el principio de legalidad y reserva de ley**

El Tribunal Fiscal ha sentado como criterio en la RTF 5732-5-2003¹⁴, en que, si el contribuyente probaba que el gasto realizado en la rehabilitación y reparación de una carretera pública era indispensable y extraordinario para poder trasladar los minerales desde el lugar de su extracción, este sería considerado como gasto necesario para efectos del Impuesto a la Renta.

Este criterio si bien no es de observancia obligatoria, ha sido adoptado por la Administración Tributaria, que al evaluar dichos gastos en las fiscalizaciones a las empresas mineras ha reparado los mismos por no cumplir con estos criterios adicionales, los cuales además de

¹⁴ Ob. Cit. Párrafo 36.

resultar restrictivos constituye una clara vulneración del principio de legalidad y más aún en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho donde dicho principio resulta ser una garantía de protección de los derechos del administrado.

En ese sentido en el procedimiento de fiscalización que realiza la Administración Tributaria debe respetar todas las garantías y derechos que le asisten al administrado en todo procedimiento administrativo como la tutela efectiva por parte de los administrativos, el ejercicio efectivo del derecho de defensa, la adecuación de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho (principio de legalidad), entre otros (Gamba, 2006, p. 102).

Garantías y derechos que se ubican en principio en la Carta Magna, por ello, es preciso señalar que el principio de legalidad tiene su contenido en la Constitución Política en el artículo 2 inciso 24) literal d) precisa que *“Toda persona tiene derecho: (...) A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia: (...) Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley”*. Así mismo en el literal a) sostiene que *“nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”*. (Constitución Política, Art. 2)

En ese sentido resulta indiscutible que, como está concebido jurídicamente este principio en la Constitución Política, constituye un derecho fundamental de la persona y una garantía, por lo que los operadores del Estado no solo están obligados a observarlo, sino que además tienen el deber de cumplirlo. Por tanto, la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización esta obligado a respetar el principio de legalidad, en cuanto a que en principio debe regirse a la Constitución y no puede aplicarse criterios como el de extraordinario e indispensable para determinar si un gasto es deducible o no en la medida en que no está regulado en la LIR en el artículo 37.

En consecuencia la constitución Política establece a los principio de legalidad y el de reserva de ley como límites informadores de la potestad tributaria con la finalidad de proteger al ciudadano de las arbitrariedades en las que puedan incurrir los diversos órganos del Estado,

en sentido la reserva de ley implica que una determinación constitucional que impone regulación, sólo por ley¹⁵, que en este caso El Tribunal Fiscal al sentar como criterios adicionales “extraordinario e indispensable” de la deducibilidad del gasto, está vulnerando el principio de reserva de ley, en cuanto adicionar dichos criterios en la LIR en el artículo 37 queda reservada sólo a la ley.

Subcapítulo II: Liberalidad del gasto

Ahora bien, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal y en los fundamentos de los reparos realizados por la Administración Tributaria, consideraron a estos gastos como actos de liberalidad por parte de las empresas mineras, todo ello, por no cumplir con los criterios restrictivos del principio de causalidad ya analizados.

Respecto a la liberalidad el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso d) establece: “las donaciones y cualquier acto de liberalidad en dinero o en especie” no son gastos deducibles”. (D.S. N.º 179-2004-EF, Art. 14, inciso d)

Así también, el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 2675-5-2007¹⁶, precisa que el acto de liberalidad es el “desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”.

Corte Suprema en el Expediente N.º 600-2007¹⁷, señaló que, cuando el inciso d) del artículo 44 [...] hace referencia a las donaciones o actos de liberalidad se debe entender por tales actos aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente, sino más bien a gastos de atención a los clientes o a trabajadores (por ejemplo, obsequios o agasajos, etc.) o de relaciones públicas o de viáticos, asimismo, debe señalarse que tales actos constituyen un uso de las utilidades más que un gasto necesario para su generación.

Por tanto, los actos de liberalidad son actos de desprendimiento que no tienen afán económico- empresarial, no deducibles en nuestro ordenamiento jurídico. En ese sentido, los gastos de mantenimiento de la infraestructura vial pública no pueden ser catalogados como

¹⁵ Expediente N.º 0042-2004-AI/TC de abril del 2005. Fundamento Jurídico 10

¹⁶ RTF N.º 2675-5-2007 de marzo de 2007. Párrafo 16

¹⁷ Corte Suprema en el Expediente N.º 600-2007 de abril de 2008

simples actos de liberalidad, como mal hace la Administración Tributaria, ya que su realización no se da por que la empresa minera tenga un acto de desprendimiento sino que las realiza con una finalidad empresarial, como por ejemplo el normas tránsito de sus minerales y de sus trabajadores, si bien son vías públicas por donde también transita la población, debemos tener en cuenta la finalidad de la realización de los gastos que es económico no como actos desprendimiento.



CAPÍTULO II: NATURALEZA JURÍDICA DEL GASTO DE MANTENIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA VIAL PÚBLICA

Subcapítulo I: Regulación normativa

Es preciso determinar la naturaleza jurídica de los desembolsos que realizan los titulares de la actividad minera el mantenimiento de infraestructura vial pública, para ello analizaremos la Ley General de Minería (en adelante “LGM”) y su reglamento, así como diversas resoluciones del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial para determinar si es un desembolso que constituye un gasto de inversión en infraestructura pública al que le resulta aplicable el artículo 72 de la LGM, o tiene una naturaleza distinta que resulta necesario para mantenimiento de la fuente de la renta gravable al que le sea aplicable sólo el artículo 37 de la LIR.

1.1. Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería

Entre los diversos beneficios que se les brinda a las empresas mineras en el Perú con la finalidad de promover la inversión privada en la actividad minera, está la deducción de gastos por inversiones en infraestructura pública a efectos de determinar el Impuesto a la Renta, así la LGM establece que:

“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” (subrayado agregado) (D.S. No 014-92-EM, Art. 72 inciso d)

En ese sentido, las inversiones que se efectúen en infraestructura y que estos constituyan servicios públicos serán deducibles de la renta imponible, siempre que cumplan con el previo requisito de haber sido aprobadas por el organismo del sector competente. Pero ¿qué es infraestructura de servicio público?, si bien la LGM no brinda la definición, el reglamento si lo desarrolla brevemente, tal como veremos a continuación.

1.2.Reglamento del título noveno del TUO de la Ley General de Minería

El artículo 7° del Reglamento, referido a las garantías y medidas de promoción a la inversión en la actividad minera aplicable al Título Noveno de la LGM, precisó que:

Para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° del Texto Único Ordenado, el concepto de infraestructura de servicio público comprende, entre otras, las obras viales, [...].

Se considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.

La deducción de la renta imponible de estas inversiones sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación [...]. (subrayado agregado) (D. S. No 024-93-EM, Art.7)

En ese sentido, el concepto de infraestructura de servicio público comprende entre otras, las obras viales, los caminos o carreteras, y son de servicio público cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.

Así también, la LGM y su reglamento señalan el tratamiento tributario de estos gastos, que para que una inversión efectuada por los titulares de la actividad minera en infraestructura pública sea deducible del Impuesto a la Renta debe cumplir dos condiciones:

- i) Que se destine a infraestructura que constituya servicio público (utilizadas por la colectividad organizada) y
- ii) Contar con la resolución de aprobación del sector.

➤ **Definición de infraestructura pública**

Para ello, recurrimos al glosario de términos emitido por el Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones (en adelante MTC)¹⁸, donde se esboza una definición respecto a la obra

¹⁸ Órgano que en el ámbito de transporte terrestre es ejecutor y/o promotor de iniciativas destinadas a la construcción de nuevas carreteras, así como de la puesta en marcha de grandes sistemas de transporte público.

de infraestructura vial, señalando: “*Obra es toda infraestructura vial ejecutada en un área de trabajo e infraestructura vial pública es todo camino, arteria, calle o vía férrea, incluidas sus obras complementarias, de carácter rural o urbano de dominio y uso público” (subrayado agregado) (R.D. N°18-2013-MTC/14, 2013, pp.28-36)*

Por otro lado, el Diccionario de la Construcción de la Fundación Laboral de la Construcción, nos define el término de infraestructura como:

“La parte de una construcción que está bajo el nivel del suelo. Por ejemplo, en una obra lineal de carreteras o ferrocarriles comprendería todas las obras necesarias para conseguir la explanada”. (Fundación Laboral de la Construcción, s.f., definición 19)

En ese sentido, la inversión en infraestructura vial pública constituye aquella construcción (*ejecución de obras de una vía nueva con características geométricas acorde a las normas de diseño y construcción vigente*¹⁹) de una obra nueva ejecutada en un área de trabajo que tiene un expediente técnico aprobado de una carretera, camino o calle en una red nacional sea de carácter urbano o rural. Vemos, que no se observa que dentro de la definición arribada comprenda el mantenimiento.

➤ **Definición de mantenimiento de una infraestructura vial pública**

Para arribar a tal definición recurrimos nuevamente a una norma emitida por el MTC, el glosario de términos de uso frecuente en los proyectos de infraestructura vial, la que señala que el mantenimiento es el “*conjunto de actividades técnicas destinadas a preservar en forma continua y sostenida el buen estado de la infraestructura vial, de modo que se garantice un servicio óptimo al usuario; puede ser de naturaleza rutinaria o periódica.*” (R.D. N° 02-2018-MTC/14, art.1, 2018)

En ese sentido el mantenimiento de una infraestructura vial pública se realiza sobre una carretera construida (obra de infraestructura) el cual se encuentra dañada por el uso. Por tanto,

¹⁹ D.S. N. ° 021-2016-MTC, Art. 14, 2016.

está referido a las actividades de reposición de capas de rodadura, reciclado de pavimento, recapeo, colocación de capas nivelantes, tratamientos superficiales y sellos, reparación puntual de capas inferiores del pavimento, entre otros (R.D. N° 02-2018-MTC/14, art.1, 2018).

Por lo anterior descrito, el mantenimiento de infraestructura vial pública no se rige por lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° de la LGM y su reglamento ya desarrollado en los acápites precedentes, hemos precisado que esta norma resulta aplicable a los desembolsos que tienen por finalidad construir nuevas obras de infraestructura pública y no a las obras de reparación y mantenimiento por no ser una inversión en obra de infraestructura pública. Por ello, no requiere el cumplimiento del procedimiento establecido en el artículo 8 del Reglamento para su ejecución, el referido a la aprobación previa.

En esa línea el Tribunal Fiscal ha pronunciado en la RTF N.º 04807-1-2006²⁰, citando el Informe N.º 01-2004-MTC/14.03 de la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles del MTC, informe que se emitió como respuesta a la consulta realizada de si los gastos de obras de mantenimiento de carreteras son considerados o no obras viales de infraestructura de servicio público, la MTC se pronunció señalando que:

El mantenimiento no tiene la finalidad de generar bienes materiales que poseen la entidad o esencia de una cosa o bien patrimonial y por consiguiente los trabajos de conservación solamente representan servicios de mantenimiento, mientras que el concepto de obras viales está referido al proceso de materializar la infraestructura de carreteras, ferrocarriles y viaductos.

Por lo que concluye el Tribunal Fiscal que los gastos por concepto de mantenimiento de carreteras no se encuentran dentro del supuesto previsto por el inciso d) del artículo 72 de la LGM.

Por lo expuesto, se concluye que la naturaleza jurídica de los gastos por mantenimiento de carreteras públicas, son aquellas de naturaleza jurídica de “obras de reparación y

²⁰ RTF N.º 4807-1-2006 de setiembre del 2005. Párrafo 21

conservación” que se realizan sobre obras viales ya construidas que se encuentra en mal estado, mantenimiento que se realiza para su buen funcionamiento sobre carreteras que son parte de la red vial nacional sea urbano o rural, al que no le resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 72 inciso d) de la Ley General de Minería y el artículo 7 de su reglamento. Por lo cual para su ejecución no requiere de aprobación previa por parte del Ministerio de Transporte y Comunicaciones como entidad competente.

- **¿Puede la empresa minera irrogarse gastos en infraestructura pública que le competen al Estado?**

No realizamos esta pregunta por que al amparo del artículo 77 de la Constitución Política, nos precisa que la administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso. Asimismo, precisa que tal asignación del presupuesto se realiza equitativamente, así como su programación y ejecución se realizará en función a los criterios de eficiencia, de las necesidades sociales básica y la descentralización (Constitución Política, Art. 77).

En ese sentido Bernal (1999) nos precisa que en materia presupuestaria existen normas que la rigen, como para el año fiscal 2021 tenemos la Ley de Presupuesto del Sector Público N° 31084, Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público y Ley de Endeudamiento del Sector Público, en ellos se establecen los parámetros de obligatorio cumplimiento para los gobiernos regionales, gobiernos locales y sus respectivos organismos públicos para la ejecución del gastos en las diversas partidas, entre ellas obras de infraestructura vial.

En ese sentido, si bien la Constitución precisa que la administración económica del Estado se rige por el presupuesto público aprobado cada año para la ejecución de gastos en la ejecución de obras, en educación, salud, entre otros, lo cual constituiría regla general. Por otro lado, el Estado cuenta con otros mecanismos para impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública, como la participación del sector privado, sobre todo en inversión de infraestructura como la *ley de obras por impuesto o la ley de promoción de inversiones en el sector minero*, esto debido a la gran brecha que existe en el país en infraestructura y para

recortar ello el Estado impulsa la inversión que permita acortarla o cerrarla.

Si bien los gastos en mantenimiento de infraestructura vial pública no constituyen inversión en infraestructura sino actividades de conservación de estos, dichas actividades en principio son responsabilidad de las entidades del Estado que deben irrogarse al presupuesto asignado. Sin embargo, la realidad peruana como lo ha señalado la Sociedad de Comercio Exterior del Perú, por la actual crisis política del Perú por ejemplo el cambio constante de gabinete entre otros es que son los gobiernos subnacionales los que tienen mayor responsabilidad de la gestión del gasto público, los cuales en la culminación de cada año fiscal no logran ejecutar el 100% del presupuesto.

Así tenemos que, en cuanto al desempeño de los Gobiernos Regionales en el año 2020 se lograron ejecutar el 89.5% del total 100% del presupuesto. Si bien este avance es superior al registrado en 2019 (85.3%). Por otro lado, los Gobiernos locales ejecutaron el 65% respecto del presupuesto destinado²¹. En lo que respecta al ejercicio presupuestal 2021 la ejecución al II trimestre, del 100% del presupuesto, se ejecutó el 44% por parte del Gobierno Regional y 36.4% los Gobiernos Locales²². Como podemos observar no se logra ejecutar el 100% de los gastos asignados mediante presupuesto anual con ello se presenta estas brechas en infraestructura pública.

Situación que obliga al Estado a tomar otras medidas para reducir estas brechas, que ya mencionamos escuetamente en los párrafos precedentes, como la dación de la Ley N° 29230 la denominada *Ley de Obras por Impuesto*, si bien no se aplica la norma en mención a la presente investigación su exposición de motivos precisa que esta delegación del gasto al sector privado se justifica primero por la falta de capacidad de gasto que tienen los gobiernos subnacionales para el cierre de las brechas de infraestructura y lo otro es impulsar la ejecución de los proyectos de inversión pública de impacto regional y local. Por otro lado, la dación del Decreto Legislativo N° 708 “Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero” que en

²¹ Sociedad de Comercio Exterior del Perú (2020). *REPORTE EFICACIA DEL GASTO PÚBLICO*. <https://www.comexperu.org.pe/upload/articulos/reportes/reporte-eficacia-002.pdf>

²² Ob. Cit. <https://www.comexperu.org.pe/upload/articulos/reportes/reporte-eficacia-004.pdf>

su artículo 1 se declara de interés nacional promover las inversiones de la actividad minera, con la finalidad de atraer la inversión al país en dicho sector, se brinda diversos beneficios como la deducción de gastos que restas realicen.

En ese sentido, las empresas mineras pueden realizar gastos para deducción del impuesto a la renta en infraestructura vial pública aunque esta sea función del Estado y parte del presupuesto nacional señalado por la Constitución, en la medida que es el mismo Estado que dicta mecanismo adicionales para que sea el sector privado quien invierta en la ejecución de estas inversiones en infraestructura vial, si bien los gastos de mantenimiento no constituyen inversiones en estas infraestructuras públicas, si guardan la misma lógica en el sentido que la conservación de dicha infraestructura es parte del cierre de brechas, así como también que de acuerdo con el artículo 2 de la Constitución Política inciso 22 las vías públicas conservadas, brindan mayor seguridad para el normal tránsito de la población, un ambiente equilibrado y adecuado para su desarrollo.

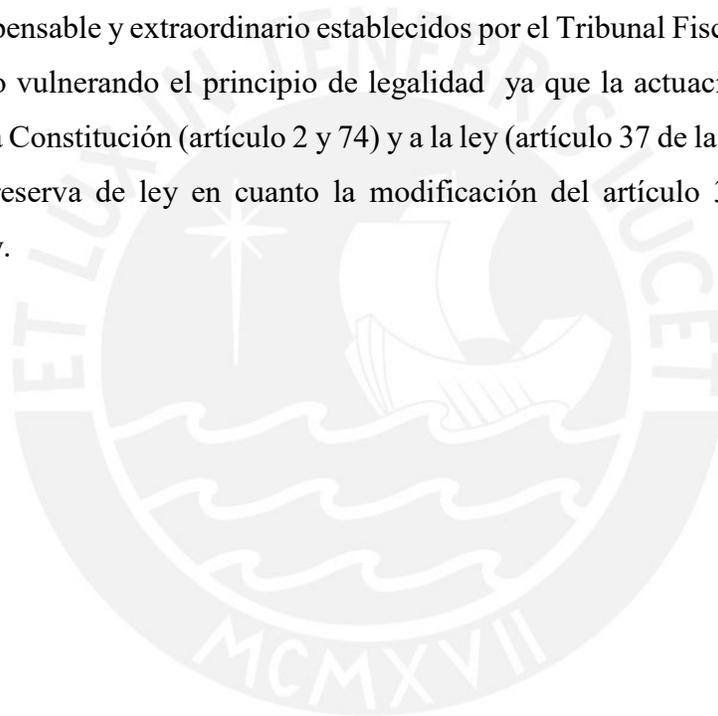
- **¿Se aplica el artículo 37 de la LIR a los gastos de mantenimiento en infraestructura vial pública?**

Los gastos de mantenimiento de infraestructura vial pública no tienen naturaleza jurídica de inversión en infraestructura vial al amparo del artículo 72 inciso d) de la LGM, como así lo ha precisado el MTC en el Informe N.º 01-2004-MTC/14.03 ya que estos gastos de mantenimiento son aquellos trabajos de conservación de las obras viales ya construidas por el Estado o habilitadas y no así a generar bienes materiales o patrimoniales como si los es la inversión en obras de en infraestructura vial al que esta referido, así el Reglamento de la LGM en su artículo 7 refiere que el concepto de infraestructura de servicio público comprende las obras viales, el cual según la R.D. N°18-2013-MTC/14 son aquellas obras de infraestructura vial ejecutada en un área de trabajo de uso público. En ese sentido el mantenimiento tiene como finalidad preservar el buen estado de esta infraestructura vial pública existente que garantice un servicio óptimo.

Por ello estos gastos realizados por las empresas mineras deben ser evaluados su deducción para efectos del Impuesto a la Renta por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal

Fiscal al amparo del artículo 37 de la LIR en aplicación del principio de legalidad ya que el hecho sustancial de la operación no se configura dentro del supuesto del artículo 72 inciso d) de la LGM, y si dentro de los precisado por la LIR, debido a que dicho gasto si cumpliesen con los criterios de razonabilidad, normalidad serán necesarios para producir y/o mantener la renta productora de renta.

Asimismo, bajo el principio de legalidad como uno que limita la actuación arbitraria de los órganos, deben ser los criterios de razonabilidad y normalidad establecidos en el artículo 37 de la LIR los que deben ser evaluados para determinar si este gasto es necesario, y no así los criterios de indispensable y extraordinario establecidos por el Tribunal Fiscal, ya que de darse se estaría no sólo vulnerando el principio de legalidad ya que la actuación de este órgano está sometida a la Constitución (artículo 2 y 74) y a la ley (artículo 37 de la LIR) sino también el principio de reserva de ley en cuanto la modificación del artículo 37 de la LIR esta reservada a la ley.



- **¿Los gastos de mantenimiento en infraestructura vial pública cumplen con principio de causalidad del artículo 37 de la LIR?**

Tabla 1

Análisis personal de los criterios del principio de causalidad del artículo 37 de la LIR

CRITERIO	Razonabilidad	Normalidad
PREGUNTA	¿El gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública es razonable para producir y mantener la fuente?	¿El gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública se encuentra dentro del giro normal del negocio?
RESPUESTA	Sí, los gastos realizados en mantenimiento de infraestructura vial pública (carreteras y puentes) para el transporte de sus minerales y/o trabajadores que se realizan de forma diaria desde la unidad minera hasta sus almacenes por vías públicas son proporcionales con la producción del sector minero, en tanto estos gastos constituyen un porcentaje inferior en cuanto a los ingresos que vaya a obtener la empresa minera por el gran volumen de operaciones que realiza.	Si, estos gastos de mantenimiento de las vías que constituyen infraestructura pública son realizados por las empresas mineras porque transportan sus minerales por vías públicas que conectan la unidad minera con sus almacenes con frecuencia diaria, por ello requieren de vías seguras y óptimas que permitan la fluidez de tránsito normal. Por tanto, estos gastos si constituyen vinculados al giro del negocio, porque el proceso productivo de la extracción de minera comprende entre otros el transporte del mineral extraído.

Fuente: Elaboración propia considerando lo dispuesto por el artículo 37 de la LIR

En ese sentido, el gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública al amparo del artículo 37 de la LIR, resulta ser un gasto necesario, en cuanto cumple con los criterios de normalidad y razonabilidad, ya que de no incurrir en dicho gasto transitarían por vías deterioradas erogándose mayores gastos en reparación de sus vehículos o maquinarias pesadas que resultan ser más costosos e inclusive que las vías se encuentras intransitables implicaría que se detenga el transporte de mineral, lo cual resultaría perjudicial por el elevado nivel de producción, ocasionando pérdidas, así como el esperar que el sector competente realice dichas reparaciones involucraría un proceso que no es inmediato más aun teniendo en cuenta que un gran porcentaje de esas empresas se encuentran en zonas rurales donde las vías no se encuentran en buen estado.

CAPÍTULO III: CASUÍSTICAS DE LOS GASTOS EN MANTENIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA VIAL PÚBLICA

En la siguiente capítulo se describe los casos que arribaron al Tribunal Fiscal vía apelación desde el año 2003 al 2019, a valores sobre reparos realizados por la Administración Tributaria sobre estos gastos, bajo el fundamento que tales gastos constituirán actos de liberalidad y por lo cual no eran pasibles de deducción del Impuesto a la Renta por no cumplir con los requisitos que señala la LGM en el artículo 72° inciso d) y su Reglamento, argumento que es confirmado en diversos casos por el Tribunal Fiscal.

En desarrollo de esta sección nos permitirá comprender la posición que ha mantenido la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal posición que data del 2003 al 2019, en cuanto, al tratamiento tributarios de estos gastos, se vislumbraran posiciones divergentes, los cuales nos ha llevado a realizar esta investigación.

- **Caso 1: La Administración Tributaria analiza la deducción del gasto conforme al artículo 72 de la LGM.**

En la RTF N. ° 5732-5-2003²³, en este caso, la compañía minera realizo gastos de reparación de carreteras públicas que sufrieron daños por causas naturales, al respecto sostuvieron:

La Administración Tributaria reparó los gastos bajo el argumento de que eran gastos en inversiones de infraestructura pública al cual debía aplicársele el inciso d) del artículo 72 de la LGM para su deducción del IR, y el contribuyente al no haber presentado la aprobación del MTC para su ejecución, el gasto no resultaba deducible por no cumplir con dicho requisito y por tanto representa un acto de liberalidad.

El Tribunal Fiscal, resuelve levantar el reparo, sin mayor análisis que señalando que en el caso en concreto existía dudas respecto a si los gastos realizados eran indispensables y de carácter extraordinario para poder trasladar sus minerales desde el yacimiento minero, supuesto en el cual sí se consideraría como gasto necesario para efecto del impuesto.

²³ RTF N. °5732-5-2003 de octubre del 2003. Párrafos 28-36

No estoy de acuerdo con la posición de la Administración Tributaria, ello porque el concepto de mantenimiento es aquellas de naturaleza de servicios de reparación y conservación (R.D. N° 02-2018-MTC/14, art.1 e Informe N.º 01-2004-MTC/14.03), y no se subsume al hecho establecido en el artículo 72 inciso d) de la Ley General de Minería y el artículo 7 de su reglamento. Por lo que debió aplicarse el artículo 37 de la LIR.

- **Caso 2: Tribunal Fiscal señala que para la deducción del gasto debe cumplir con el criterio de extraordinario e indispensable**

En la RTF N.º 1932-5-2004²⁴, donde la compañía minera realizó gasto mejoramiento de la carretera Caripa-Fábrica-La Unión que realizó con la finalidad de optimizar el transporte vehicular, a través de los accesos a planta, en este caso el Tribunal Fiscal aplicó en el análisis para la deducibilidad del gasto los criterios de extraordinario e indispensable.

No estoy de acuerdo con la posición del Tribunal Fiscal, porque al establecer criterios adicionales “extraordinario e indispensable” de la deducibilidad del gasto, está vulnerando el principio de reserva de ley, en cuanto adicionar dichos criterios en la LIR en el artículo 37 queda reservada sólo a la ley.

- **Caso 3: La Administración Tributaria analiza la deducción del gasto conforme al artículo 72 de la LGM.**

RTF N.º 4807-1-2006²⁵, en este caso, la compañía minera realizó gastos por concepto de mejoramiento y mantenimiento de la carretera, con la finalidad de contar con las vías seguras de acceso y salida del campamento minero, camino que transita transportando el ácido sulfúrico requeridos para sus operaciones, al respecto sostuvieron:

La Administración Tributaria repara los gastos, bajo el argumento de que eran gastos en inversiones de infraestructura pública al cual debía aplicársele el inciso d) del artículo 72 de la LGM para su deducción del IR, y el contribuyente al no haber presentado la aprobación del MTC para su ejecución, el gasto no resultaba deducible por no cumplir con dicho requisito.

²⁴ RTF N.º 1932-5-2004 de marzo 2004. Párrafos 52-63

²⁵ RTF N.º 4807-1-2006 de setiembre 2006. Párrafos 70-79

El Tribunal Fiscal, confirma el reparo, precisando que los gastos de la compañía minera por el mantenimiento de carreteras públicas constituyen mantenimiento rutinario de conservación de la vía, por ello no son gastos indispensables y extraordinarios.

Este caso ha sido controvertido, pues resulta que la compañía minera al no estar conforme con la decisión del Tribunal Fiscal, al Poder Judicial, y es la Sala Suprema Civil Transitoria que resuelve declarar fundada la demanda, mediante Sentencia (expediente 2952-2008), bajo los siguientes fundamentos jurídicos, como bien lo expresa de forma sucinta Mendoza (2014):

- i. El mantenimiento de carreteras no está comprendido dentro del concepto de infraestructura pública, por lo que para realizare dicha labor la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal.
- ii. No existe norma que establezca que el gasto, para ser causal, deba ser a la vez indispensable y obligatorio, por lo que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar renta y son normales según las circunstancias señaladas.
- iii. Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.
- iv. El gasto para ser deducible debe cumplir con los criterios generales que todo gasto debe considerar para ser deducible: causalidad, proporcionalidad, razonabilidad y normalidad (pp.248-249)

Estoy de acuerdo con la posición del Poder Judicial que ha dejado establecido que al momento de realizar el análisis de la deducción de estos gastos debe hacerse en base al principio de causalidad al amparo del artículo 37 de la LIR, es decir, no debe aplicarse criterios restrictivos de dicho principio, como son los de considerar sólo gastos necesarios a aquellos que cumplan con los criterios de indispensable o extraordinario, ya que no hay una norma que así lo establezca y con ello se garantiza el derecho del administrado respetándose el principio de legalidad del artículo 2 inciso 24) literal d) de la Constitución Política.

- **Caso 4: Tribunal Fiscal precisa que gasto debe ser indispensable y extraordinario**

RTF N.º 09478-1-2013²⁶, en Tribunal Fiscal confirma el reparo de gastos de mantenimiento de carreteras públicas, ya que coincide con la Administración en que los gastos por mantenimiento de carreteras públicas no cumplen con los criterios de indispensable y extraordinario, porque corresponde a un gasto de mantenimiento rutinario responsabilidad de un tercero su realización y además señala que no cuenta con la autorización del sector competente para su realización, por ello corresponde a un acto de liberalidad.

No estoy de acuerdo con posición del Tribunal Fiscal, en principio porque no ha motivado su resolución, es decir, no desarrollo estos criterios de indispensable y extraordinario y porque no sólo se aplicó el artículo 37 de LIR. Así la falta de motivación constituye una arbitrariedad e ilegalidad por parte de este órgano, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N.º 27444.

- **Caso 5: Administración Tributaria el gasto debe ser extraordinario e indispensable**

RTF N.º 04788-1-2019²⁷, donde el contribuyente realizó gastos por mantenimiento de carreteras necesarios para acondicionar las vías que utilizó para transportar equipos de gran tonelaje desde el Puerto de Matarani hacia el campamento minero de la empresa, de lo contrario se hubiese afectado el normal desarrollo de sus actividades comerciales, donde:

La Administración Tributaria sostuvo los fundamentos del reparo en que, que los gastos efectuados por el mantenimiento de carreteras no constituían gastos de carácter extraordinario, inherente, indispensable, imprescindible, conveniente, ni causal, sino que se trata de gastos ordinarios, por ser de actividad periódica para la conservación de la vía que debían ser efectuados por el Estado, por tanto, constituyen liberalidades.

²⁶ RTF N.º 09478-1-2013 de junio del 2003. Párrafo 32

²⁷ RTF N.º 04788-1-2019 de mayo del 2019. Párrafos 16-24

No estoy de acuerdo con el fundamento de la Administración, ya que en principio resulta arbitrario al adoptar la decisión de que el gasto era una liberalidad, no motivo su decisión, el cual implica exponer en forma sucinta –pero suficiente– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada²⁸, en este caso no sustento cual es la norma que precisa que un gasto para ser deducible debe ser indispensable y extraordinario.

- **Caso 6: Administración Tributaria gasto debe deducirse al amparo del artículo 72 de la LGM**

RTF N.º 09780-1-2019²⁹, el contribuyente realizó gastos por mantenimiento de carreteras del puente Chagual, que hace posible el traslado de los insumos y minerales hacia y desde la mina, donde:

La Administración Tributaria sostuvo, que los gastos incurridos por mejoramiento del puente, como dichos gastos fueron destinados a una infraestructura pública, cuya construcción o mantenimiento es competencia de las entidades estatales. Por tanto, al no cumplir con los requisitos para su deducibilidad ya que no presentó o exhibió la autorización dispuesta por el inciso d) del artículo 72 de la LGM y con el principio de causalidad, dicho gasto constituye un acto de liberalidad al no existir obligación de la recurrente en asumirlo.

El Tribunal Fiscal, confirmó el reparo, señalando que para que un gasto de mantenimiento de carreteras sea deducible, este debe tener el carácter de indispensable y extraordinario. Asimismo, precisa que la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del 4 de abril del 2008 no resulta aplicable al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contenciosos administrativos que se tramiten.

- **Apreciaciones críticas de las casuísticas**

En las últimas resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2019, observamos una clara discordancia en las decisiones y posturas que tiene cada órgano desde casi una década atrás.

²⁸ Expediente N.º 04123-2011-PA/TC de noviembre 2011. Fundamento Jurídico 4

²⁹ RTF N.º 09780-1-2019 de octubre del 2019. Párrafos 8-20

Primero, la Administración Tributaria continúa señalando que la naturaleza de los gastos de mantenimiento infraestructura vial pública son obras de inversión en infraestructura al que le es aplicable la ley especial de la LGM artículo 72 inciso d), y los requisitos de dicha ley, de lo contrario es declarado un acto liberal, como ha ocurrido en un gran porcentaje de los casos citados. Lo cual no es correcto, ya que dicha norma está referido al proceso de materializar la infraestructura de carretera y el mantenimiento son trabajos de conservación, así lo ha precisado el MTC en su Informe N.º 01-2004-MTC/14.03.

Ahora bien, recordemos que en el año 2006 el Tribunal Fiscal estableció que a dichos gastos de mantenimiento no le era aplicable la norma especial de la LGM, sino, debía regirse por los criterios adicionales del principio de causalidad. Sin embargo, la Administración no ha considerado este análisis, realizando reparos por no cumplir con lo que establece dicha norma. Por otro lado, en otros casos si reconoce la naturaleza del gasto y no aplica la LGM. No es uniforme la interpretación que tiene la Administración Tributaria en cuanto al tratamiento tributario de estos gastos.

Segundo, el Tribunal Fiscal, en el año 2003 y 2004 estableció criterios adicionales del principio de causalidad del artículo 37 de la LIR, es que los gastos sean también indispensables y extraordinarios; criterio que, si bien no es vinculante, lo ha aplicado desde esos periodos hasta las últimas resoluciones de año 2019. Con lo cual está vulnerando el principio de reserva de ley, en cuanto adicionar dichos criterios en el artículo 37 de la LIR está reservada sólo a la ley, así como motivación de sus decisiones conforme a la Ley N.º 27444 y por falta de ella constituirían actuaciones ilegales y arbitrarias.

Aunque, el Poder Judicial ha precisado mediante sentencia, que para el reconocimiento de estos gastos es suficiente que cumpla con lo previsto en el artículo 37 de la LIR, más no es necesario el cumplimiento de los criterios adicionales, los cuales constituyen en restrictivos, esta sentencia no resulta vinculante para el Tribunal Fiscal, por lo cual no ha sido aplicado por unanimidad.

Finalmente, las contradicciones de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al

momento de calificar el gasto, al aplicar en un caso concreto una regla y en otro caso una diferente, lo cual conlleva a que no tener uniformidad en la interpretación de la deducibilidad del gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública, lo cual no brinda seguridad jurídica al administrado, siendo ello una garantía en un Estado Social y Democrático de Derecho.



CONCLUSIONES

El principio de causalidad establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que serán deducibles los gastos necesarios, es decir será necesario si cumple con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad para producir o mantener la fuente. En tal sentido, el principio de causalidad es aquel que todo gasto debe cumplir para que se efectúe su deducibilidad en la determinación de la renta neta de tercera categoría, norma de clausula *númerus apertus*, lo que implica que no solo serán deducibles aquellos gastos listados en la mencionada norma, sino se aceptan aquellos que inclusive no guarden relación directa con el mantenimiento o la generación de la renta, así también aquellos gastos potenciales de realización, por lo que la norma es de carácter amplio. Ello no implica que se establezcan criterios adicionales como lo ha realizado el Tribunal Fiscal al establecer como criterios adicionales de deducción del gasto de mantenimiento de infraestructura vial pública, que estos deben ser indispensables y extraordinarios, lo cual resulta una vulneración al principio de legalidad en cuanto está aplicando aquello que no está establecido en la ley y la vulneración del principio de reserva de ley, en cuando la modificación del artículo 37 de la mencionada norma solo le compete a la ley.

Los gastos de mantenimiento de infraestructura pública no le son aplicables lo establecido en el artículo 72 inciso d) de la Ley General de Minería y el artículo 7 de su Reglamento, en cuanto a que dicha norma está referido a la deducibilidad de la inversión efectuada en la construcción de una vía nueva en un área de trabajo con un expediente aprobado con la finalidad de materializar una infraestructura de carretera, puente u otras vías. Por el contrario, el concepto de mantenimiento está referido a trabajos de conservación destinadas a preservar en buen estado una infraestructura vial ya construída que garantice servicio óptimo al ciudadano el mismo que puede realizarse de forma periódica o rutinaria. Si bien el mantenimiento que se realiza a infraestructura pública es competencia de la entidad estatal con el presupuesto público asignado para el año fiscal conforme al artículo 77 de la Constitución Política y las normas de presupuesto público, al respecto el Estado ha establecido mecanismos para que el sector privado pueda coadyuvar para realizar el cierre de las brechas en infraestructura que existe en el país por la baja capacidad de gasto que tienen los gobiernos subnacionales, así como constituyen beneficios para promover la inversión,

quedando justificada que las empresas mineras se irroguen gastos que le corresponden asumir a las entidades estatales. En tal sentido le resulta aplicable para su deducibilidad lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El principio de causalidad del gasto establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa que será deducible exista la necesidad del gasto en relación con la generación o mantenimiento de la fuente, en ese sentido, el gasto de mantenimiento en infraestructura pública cumple con el principio de causalidad, porque es un gasto normal que es inherente para la empresa minera ya que el transporte de mineral y/o trabajadores por las vías públicas que conectan la unidad minera, el transporte del mineral extraído hacia los almacenes es parte del proceso productivo, así como el transporte de sustancias que permitan el procesamiento del mineral extraído o el transporte de los trabajadores que son parte del proceso productivo, para la marcha normal de sus operaciones es que este gasto resulta inherente, así mismo, es un gasto razonable en cuanto este gasto guarda proporción con el gran volumen de operaciones que realiza este sector, por ello los gastos no representan un egreso ni al 5% del total de los ingresos. Por tanto, cumplen con el criterio de normalidad y razonabilidad, en consecuencia, son necesarios para la producción de la fuente productora de renta, que de no realizar dichos gastos incurrirían en otros mayores en la reparación de las maquinaria o vehículo o que por el mal estado de la vía se tenga que paralizar operaciones, ello producía pérdidas por su gran volumen de operaciones y contar con vías óptimas es necesario para producir su fuente generadora de renta.

RECOMENDACIONES

En un Estado Social y Democrático de Derecho, La Administración Tributaria deben respetar en todo procedimiento administrativo de fiscalización las garantías y derechos que le asisten al contribuyente, como el principio de legalidad, reserva de ley, a debida motivación de los actos administrativos, que de la revisión de la casuística se ha visualizado su inobservancia. En ese sentido también debe ser la actuación del Tribunal Fiscal, así se ha vislumbrado en sus resoluciones que hay una clara ausencia de motivación por tanto resulta en ilegal y arbitrario, por ello es importante que los administrados conozcan sus derechos para que los puedan ejercitar. En ese sentido el principio de causalidad del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en la deducibilidad de los gastos debe ser aplicado conforme al principio de legalidad.

El Tribunal Fiscal en cuanto a la naturaleza de los gastos de mantenimiento de infraestructura vial pública deben observar lo señalado por el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones en el Informe N.º 01-2004-MTC/14.03, R.D. N.º 02-2018-MTC/14 y R.D. N.º18-2013-MTC/14 y uniformizar su jurisprudencia para así brindar seguridad jurídica a los contribuyentes y el fomento de la inversión minera.

Las empresas mineras deben observar que, bajo el principio de legalidad, los gastos de mantenimiento deben de cumplir con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta “principio de causalidad”, que el gasto de mantenimiento en infraestructura pública debe ser necesario para producir la fuente de renta cumpliendo para cumplir ello que los gastos sean normales y razonables; más no los criterios de indispensable y extraordinario los cuales no están señalados en la norma.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alva, M. (2010). El Principio de Causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>
- Bravo, J. (2014) ¿Deben ser deducibles los gastos por responsabilidad social empresarial? <http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/11/12/deben-serdeducibles-gastos-responsabilidad-social-empresarial/>
- Benavides, R. (2012). La Minería responsable y sus aportes al desarrollo del Perú. http://www.mzweb.com.br/bvn/La_Mineria_Responsable_y_sus_Aportes_al_Desarrollo_del_Peru_Por_Roque_Benavides_Ganoza.pdf
- Benites, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9777>
- Banco Central de Reserva del Perú (2021). *Notas de estudios del BCRP* <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Notas-Estudios/2021/nota-de-estudios-21-2021.pdf>
- Durán, L. (2009). Alcances del Principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios* (4) 7, 1992-1896. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620>
- Decreto Supremo 024-93-EM. Aprueba el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera. 07 de junio de 1993.
- Diccionario de la Construcción. Recuperado el 24 de septiembre del 2021, de <http://www.diccionariodelaconstruccion.com/planificacion-y-direccion-de-obra/ejecucion-de-obra/infraestructura>
- Decreto Supremo N.º 014. Ley General de Minería. (1992, 03 de junio). Diario Oficial el Peruano, 21679. Perú
- Decreto Supremo N.º 021. Decreto Supremo que modifica los artículos 10, 12, 13, 14, 15 y 16 del Reglamento Nacional de Gestión de Infraestructura Vial. (2016, 04 noviembre). Diario Oficial el Peruano, 603467. Perú

- Decreto Supremo N.º 179. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. 08 de diciembre de 2004.
- Resolución Directoral N.º 02. glosario de términos de uso frecuente en los proyectos de infraestructura vial (2018, 12 de enero). Diario Oficial el Peruano, 1610233-1. Perú
- Hernández, H. (2013). *Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta*. Revista IUS VERITAS, 47, 236-249.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11944>
- Fundación Laboral de la Construcción. (s.f). infraestructura. En Diccionario de la Construcción.
<http://www.diccionariodelaconstruccion.com/planificacion-y-direccion-de-obra/ejecucion-de-obra/infraestructura>
- Fernández, I. (2005). *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Lima: Palestra Editores.
- García, J. R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Instituto Peruano de Economía. (2011). *La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales*. Lima: Aleph Impresiones.
- Jurista Editores. (2013). *Legislación Minera*. Lima: Jurista Editores EIRL.
- Ley del Impuesto a la Renta. (2004). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Morales, J. (2010). *Fiscalización Tributaria: Sustento de Operaciones*. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
- Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones (2013). *Glosario de términos de uso frecuente en proyectos de infraestructura vial*,
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2013/Julio/14/RD-18-2013-MTC-14.pdf>
- Picón, J. (2011). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo*. Lima: Dogma Ediciones.
- PROINVERSIÓN. (s.f.). *Inversión extranjera*. Investinperu. consultado el 11 de octubre de 2021,
<http://www.investinperu.pe/es/clima/inversion-extranjera/inversion-extranjera-directa>
- Ramírez, R., Ramírez, A. El Gasto Social de las Empresas Mineras: Dificultades para su Realización. Derecho & Sociedad, 27, 114-120.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17172>

- Ruiz de Castilla, F. *Impuesto a la renta: aspectos subjetivos*. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectossubjetivos>
- Rumbo Minero. *El 25% de la inversión extranjera directa en Perú proviene del sector minero*. rumbominero. <https://www.rumbominero.com/peru/noticias/mineria/el-25-por-ciento-de-la-inversion-extranjera-directa-en-peru-proviene-del-sector-minero/>
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Santivañez, J. (2009). Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta. Un enfoque empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 4(7),17-22. [fecha de Consulta 23 de septiembre de 2021]. ISSN: 1992-1896. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621749003>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f) *Ingresos Tributarios del Gobierno Central: agosto 2021*. consultado el 11 de octubre de 2021, <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2000). Oficio N.º 015-2000-K0000. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2000/oficios/o0152000.htm>
- Tribunal Fiscal. (2003, 10 de octubre) Resolución 5732-5-2003. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_05732.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004,03 de marzo) Resolución1932-5-2004. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01932.pdf
- Tribunal Fiscal. (2006, 05 de septiembre) Resolución 4807-1-2006. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_04807.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007, 22 de marzo) Resolución 2675-5-2007. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/5/2007_5_02675.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008, 25 de abril) Resolución 5525-4-2008. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4

[_05525.pdf](#)

Tribunal Fiscal. (2011, 1 de julio) Resolución 11318-5-2011.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/5/2011_5_11318.pdf

Tribunal Fiscal. (2013, 07 de junio) Resolución 09478-1-2013.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/1/2013_1_09478.pdf

Tribunal Fiscal. (2013, 11 de diciembre) Resolución 18397-10-2013.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_18397.pdf

Tribunal Fiscal. (2013, 02 de abril) Resolución 05510-8-2013.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_05510.pdf

Tribunal Fiscal. (2013, 25 de junio) Resolución 10673-1-2013.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/1/2013_1_10673.pdf

Tribunal Fiscal. (2018, 17 de enero) Resolución 00370-4-2018.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/4/2018_4_00370.pdf

Tribunal Fiscal. (2019,07 de mayo) Resolución 4788-10-2019.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_0_04788.pdf

Tribunal Fiscal. (2019,05 de abril) Resolución 03244-9-2019.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_03244.pdf

Tribunal Fiscal. (2019, 25 de octubre del 2019) Resolución 09478-1-2019.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_09780.pdf

Villanueva, C. (2011). Los gastos sociales vinculados a la minería son gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta. *Revista Actualidad Empresarial Nro. 243*.

Diciembre.