

Impuesto a la Renta y principio de Causalidad

Los gastos por mantenimiento que no califican como liberalidades

SENTENCIA DEL PODER JUDICIAL

APELACIÓN N°: 600-2007
PROCEDENCIA: Lima
INTERESADO: Empresa de
 Generación Eléctrica
 de Arequipa
 Sociedad Anónima

Lima, cuatro de abril del dos mil ocho.-

VISTOS: con el acompañado; con lo expuesto en el dictamen de la Señora Fiscal Supremo en lo Civil y, **CONSIDERANDO:** **Primero.-** Que, es materia de apelación la sentencia de fojas ciento ochenta y tres, su fecha siete de septiembre del dos mil seis, emitida por la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declara fundada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal Número cero siete mil doscientos sesenta y tres – uno – dos mil cuatro, en el extremo que resolvió que los gastos de mantenimiento del Canal Pañe – Sumbay no son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta imponible de cargo de la empresa ni para la determinación del Impuesto General a las Ventas por los períodos de los ejercicios de mil novecientos noventa y nueve y dos mil. **Segundo.-** Que, las demandadas han sustentado su apelación en: **A) Recurso de apelación del Tribunal Fiscal: i)** Señala que la Sala incurre en error porque realiza una interpretación incorrecta de lo dispuesto en el artículo cuarenta y cuatro, inciso d) de la Ley del Impuesto a la Renta. La Sala de manera errónea y sin tener en cuenta el principio jurídico de no distinguir donde la ley no distingue, fundamenta una distinción entre los actos de liberalidad que no involucran un gasto de aquellos que sí circunscriben un gasto por configurar supuestamente el principio de causalidad contenido en el artículo treinta y siete de la Ley del Impuesto a la Renta. **ii)** La Sala en aplicación indebida de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no ha meritado que las erogaciones o actos de liberalidad que la demandante realizó para

evitar que el canal no se deteriore corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personalísimas ajenas a la actividad gravada y forman parte de los costos que demanda el haber suscrito el convenio referido. **B) Recurso de apelación de la SUNAT: i)** Señala que la sentencia impugnada ha incurrido en error, por cuanto al invocar el principio de equidad para apartarse de la aplicación de las normas legales vigentes ha obviado la prognosis de las normas contra su norma rectora, que es el principio de igualdad ante la ley. **ii)** El Estado no generó obligación contractual producto de la donación y no puede pretenderse reconocer la misma en la vía judicial como se intenta establecer en la sentencia. La única retribución que el Estado puede aceptar es la del crédito por donaciones con efecto en el Impuesto a la Renta siempre y cuando se cumpla con las condiciones formales. **Tercero.-** Que, constituye aspecto esencial de la presente controversia determinar si los egresos en que incurrió la empresa demandante para solventar el mantenimiento del canal Pañe – Sumbay, califica o no como gasto deducible para efectos de establecer el Impuesto a la Renta de los ejercicios mil novecientos noventa y nueve y dos mil y, en consecuencia, determinar si el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los mencionados egresos puede o no ser deducido como crédito fiscal a efectos de establecer el Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero y marzo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y enero, febrero y agosto del dos mil. En tal sentido, las entidades demandadas sostienen que los mencionados gastos de mantenimiento encuadrarían dentro [d]el supuesto regulado en el inciso d) del artículo cuarenta y cuatro del Decreto Legislativo setecientos setenta y cuatro, Ley de Impuesto a la Renta y por ello no serían deducibles en la determinación de la renta imponible de tercera categoría; por el contrario, la empresa demandante considera que dichos gastos tienen la naturaleza de gastos necesarios, razón por la cual constituyen un concepto a deducirse a fin de establecer la renta neta de tercera categoría. **Cuarto.-** Que, el referido artículo cuarenta y cuatro, inciso d) del Decreto Legislativo setecientos setenta y cuatro, Ley de Impuesto a la Renta, estipula que “No son

deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: ... d) Las donaciones y cualquier acto de liberalidad en dinero o en especie”. Por otro lado, la norma VIII del Código Tributario establece que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”. En consecuencia en vía de interpretación es necesario puntualizar que cuando el inc. d) del artículo cuarenta y cuatro, anteriormente glosado, 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. **Quinto.-** Que, por otro lado, de lo actuado en el proceso es de advertir que el objeto de la empresa demandante es la generación de energía eléctrica, para lo cual usa los recursos hídricos que generan las aguas del Sistema Chili Regulado, en particular los del Canal Pañe – Sumbay la reparación del canal era indispensable no sólo para [la] zona sino para la empresa demandante, en razón de depender sus ingresos de la generación de energía eléctrica, los que a su vez están determinados por la obtención de los recursos hídricos que se obtienen del canal. Por ello, los gastos de mantenimiento y reparación del Canal Pañe – Sumbay adquieren la calidad de necesarios, no sólo 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. **Sexto.-** Que, de lo anteriormente expuesto, puede concluirse que los gastos de mantenimiento y reparación del Canal Pañe – Sumbay, más que donaciones o liberalidades, constituyen gastos que debe deducirse para la obtención de la renta neta de 3ra. categoría, al ser gastos necesarios para pro-

ducir y mantener dicha renta. **Séptimo.**- Que, no habiéndose desvirtuado los fundamentos de la sentencia apelada corresponde desestimar los recursos [de] apelación interpuestos. Por las consideraciones expuestas, **CONFIRMARON** la sentencia apelada, de fojas ciento ochenta y tres, su fecha siete de septiembre del dos mil seis, que declara fundada la demanda, y, en consecuencia, nula la Resolución el Tribunal Fiscal Número siete mil doscientos sesenta y tres – uno – dos mil cuatro, en el extremo

que resolvió que los gastos de mantenimiento del canal Pañe – Sumbay no son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta imponible de cargo de la empresa ni para la determinación del Impuesto General a las Ventas por los diversos períodos de los ejercicios mil novecientos noventa y nueve y dos mil, disponiendo que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento sobre el extremo mencionado, de acuerdo a las consideraciones descritas; en los seguidos por Empresa de Generación

Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre impugnación de resolución administrativa; Vocal Ponente Señor Miranda Molina; y los devolvieron.-

S.S.
ROMÁN SANTISTEBAN
TICONA POSTIGO
SOLÍS ESPINOZA
PALOMINO GARCÍA
MIRANDA MOLINA

COMENTARIO:

INTRODUCCIÓN

Un tema de recurrente debate es definir los alcances del principio de Causalidad para la determinación del Impuesto a la Renta (IR) empresarial en relación con la prohibición de deducir egresos que tengan la calidad de liberalidades.

Sobre el particular, es materia de comentario la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 600-2007 (en adelante “la Sentencia”), en la que se interpreta que determinados egresos destinados al mantenimiento y reparación de un canal resultaron causales para la demandante, que es una empresa de generación de energía eléctrica que usa los recursos hídricos que producen las aguas vinculadas a dicho canal.

La Sentencia resuelve una apelación interpuesta contra el fallo de primera instancia del Poder Judicial que declaró fundada la demanda presentada con el propósito –entendemos– de determinar si el egreso antes mencionado era deducible para el IR y el IGV, sobre la base de lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 7263-1-2004 (que además está vinculada a las N°s. 3718-1-2006 y 3753-1-2006).

Consideramos oportuno abordar los siguientes aspectos de la Sentencia bajo comentario.

ALCANCES DE LA SENTENCIA

Como se recordará, el Tribunal Fiscal (TF) ha sostenido en repetidos pronunciamientos que, para efectos del IR, son deducibles en la determinación del IR empresarial los gastos que tengan el carácter de extraordinarios e indispensables y no sean destinados a obras de infraestructura, mantenimiento o reparación de bienes que –aunque estén en zonas de operaciones– sean calificados como liberalidades (Cf. RTF N°s. 5732-5-2003, 1932-5-2004, 7263-1-2004, 4807-1-2006, 3718-1-2006 y 3753-1-2006).

Esa fue precisamente la controversia en la Sentencia, donde el TF había negado la deducción en el IR (y el IGV asociado) correspondiente al egreso por el mantenimiento y reparación de un canal vinculado a una hidroeléctrica.

Se ha señalado en la Sentencia que cuando el inciso d) del artículo 44° de la Ley del IR (LIR) hace referencia a las donaciones o actos de liberalidad, se debe entender “... por tales actos (a) 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”.

Tal aseveración debió partir de una interpretación conjunta del inciso d) del artículo 44° de la LIR con el artículo 37° de la misma norma. En todo caso, debería ser entendida en el sentido que hay gastos que tienen apariencia de liberalidades y no destinados directamente a la generación de ingresos; sin embargo, no obstante ello, la concepción amplia de causalidad –reconocida ciertamente por el TF– justificaría su deducción en la determinación del IR empresarial. Qué duda cabe pues de la deducción de los gastos al personal o de representación.

Adicionalmente se ha señalado en la Sentencia que “... el objeto de la empresa demandante es la generación de energía eléctrica, para lo cual usa los recursos hídricos que generan las aguas del Sistema Chili Regulado, en particular los del Canal Pañe – Sumbay (así,) la reparación del canal era indispensable no sólo para (la) zona sino para la empresa demandante, en razón de depender (sic) sus ingresos de la generación de energía eléctrica, los que a su vez están determinados por la obtención de los recursos hídricos que se obtienen del canal. Por ello, los gastos de mantenimiento y reparación del Canal Pañe – Sumbay adquieren la calidad de necesarios, no sólo 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” (subrayado añadido).

La Sentencia trata superficialmente los alcances conceptuales de la relación de causalidad en el IR empresarial. Era necesario un mayor y mejor desarrollo del concepto del principio de Causalidad, pues al no hacerlo se incumple el deber constitucional de motivar adecuada y suficientemente las resoluciones judiciales; el cual tiene, entre sus fines, permitir verificar los argumentos fácticos y jurídicos que sustentan la decisión de los magistrados.

Adicionalmente, no se hace mención a que el TF había considerado la obligación de la empresa demandante de efectuar el pago de la tarifa por uso de agua para fines no agrarios, a que se refieren las normas de aguas, la cual debería servir para cubrir los gastos por la generación de recursos hídricos, siendo que –según se alegaba– una entidad especial tenía a cargo el mantenimiento del canal sobre el cual se efectuó el egreso rechazado por la Administración Tributaria.

Nos parece que hubiera sido conveniente interpretar los alcances del Convenio de Mantenimiento del canal celebrado entre la demandante y la mencionada entidad especial que se menciona en la RTF N° 7263-1-2004 cuestionada.

Tampoco se ha indicado la relevancia de que el gasto pueda haber beneficiado, además de al demandante, a otros usuarios del Sistema Hidráulico. Es decir, si el mantenimiento o reparación del canal trajo beneficios a terceros (realicen actividad empresarial o no). □