



Luis Hernández Berenguel^(*)

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta

Expenditures on social responsibility and income tax

Resumen: En el presente trabajo se analizará el tratamiento que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal dispensan a los gastos de responsabilidad social en que incurren las empresas, en especial las que son titulares de actividad minera, así como la posición adoptada al respecto por el Poder Judicial.

Palabras clave: Impuesto a la renta - Responsabilidad social - Principio de causalidad - Liberalidad - Gastos deducibles - Yacimientos mineros - Tribunal Fiscal

Abstract: In this work we analyze the treatment that the Tax Administration and the Tax Court accorded to social responsibility costs incurred by companies, especially those that are holders of mining activities, and about the position taken by the Judiciary.

Keywords: Income Tax - Social responsibility - Causality principle - Liberality - Deductible expenses - Mining sites - Tax court

El análisis fundamental respecto al tratamiento que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal otorgan a los gastos de responsabilidad social radica en determinar si estos constituyen una liberalidad de quien los efectúa o si cumplen con el principio de causalidad a que alude el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Según ello resultarán o no deducibles como gasto para determinar la renta neta de tercera categoría de quien los ha realizado y permitirán o no el uso del crédito fiscal para efectos del pago del Impuesto General a las Ventas. En efecto, uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal, según el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, es que las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones deben ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio fundador de Hernández & Cía. Abogados. Miembro del Comité Consultivo Nacional de la Asociación Civil IUS ET VERITAS.

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Si los gastos responden a una liberalidad, se concluye que no son deducibles para la determinación de dicha renta neta, por cuanto no resultan necesarios para generar la renta ni para mantener la fuente productora de la misma, estando expresamente prohibida su deducción por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, en tal caso no dan derecho a crédito fiscal.

1. Los alcances del concepto de liberalidad

El artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo que no es deducible para la determinación de la renta imponible de la tercera categoría. En su inciso d) incluye “las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”.

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad, aludiendo a que ella implica “el desprendimiento, la generosidad, la virtual (sic) moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”, por lo que califican como liberalidad “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”.

La Corte Suprema, mediante sentencia de 4 de abril de 2008, recaída en el expediente No. 600-2007, ha señalado que, cuando el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta 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 trabajadores (por ejemplo obsequios o agasajos, etcétera) o de relaciones públicas o de viáticos.

2. Las inversiones en infraestructura que constituyen servicio público efectuadas por titulares de actividad minera

Con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad, entre otros beneficios, el que las inversiones que efectúen en

infraestructura que constituya servicio público sea deducible de la renta imponible, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente. Así lo establece el inciso d) del artículo 72 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (en adelante, el TUO de la LGM). Adviértase que la norma se refiere a inversiones y no a gastos de mantenimiento o de reparación.

Normalmente, lo que corresponde es tratar las inversiones propias y sus mejoras como activos fijos y, si ellas se concretan en bienes tangibles, permitir su depreciación anual con cargo a resultados, rebajando la utilidad de la empresa y por lo tanto su renta imponible en función de su vida útil, para permitir la reposición del bien cuando éste ya no sirva para la generación de renta. A su vez, los gastos de reparación o de mantenimiento sí son deducibles íntegramente en el ejercicio en que se devengan y, en consecuencia, no incrementan el valor del activo al cual se refieren.

Inclusive, cuando se realizan mejoras, éstas incrementan el valor del bien depreciable, a diferencia de los gastos de reparación y de mantenimiento del bien. Los gastos de reparación y de mantenimiento, a diferencia de las mejoras de carácter permanente, no tienen por finalidad incrementar el valor de los bienes ni su vida útil, sino únicamente restaurar su rendimiento estándar. En este sentido, por ejemplo, se ha pronunciado la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09478-1-2013.

Nótese, sin embargo, que en el caso de inversiones en infraestructura de servicio público, realizadas por titulares de actividad minera, se da una situación especial, en razón de que tales inversiones no son de propiedad de dichos titulares sino del Estado, por lo que para incentivar su realización por



Luis Hernández Berenguel

estos titulares el inciso d) del artículo 72 del TUO de la LGM permite su deducción como gasto, en vez de someterlas a una recuperación lenta de su valor mediante depreciaciones anuales.

El Reglamento del Título Noveno del TUO de la LGM sobre Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la Actividad Minera, en su artículo 7 incluye en el concepto de infraestructura de servicio público, entre otras, las obras viales, y considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.

Según dicho artículo 7, la deducción de la renta imponible de estas inversiones procede en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación, y en todos los casos el titular de actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realicen.

El artículo 8 del referido Reglamento exige al titular de actividad minera que presente a la Dirección General de Minería una memoria descriptiva, presupuesto y cronograma de la inversión que se proponga realizar en infraestructura de servicio público. La Dirección General de Minería, dentro de los cinco días siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, debe remitir dicho programa al sector competente, el cual, en un plazo de treinta días calendario, contado a partir de la fecha de su recepción, resolverá sobre el mismo.

El Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 05732-5-2003, ha señalado que en el caso de los gastos efectuados en reparación y rehabilitación de carreteras, previamente el sector debe calificar si tales inversiones pueden ser consideradas como obras de infraestructura (lo cual no se desprende de las normas reseñadas, pues éstas no definen su alcance), y de ser así evaluar si procede su aprobación. En el caso concreto, en la referida resolución el Tribunal Fiscal estableció que no había ocurrido que el sector competente hubiera calificado como de infraestructura las obras de reparación y rehabilitación, por lo que no resultaban aplicables el TUO de la LGM y su Reglamento y, de otro lado, al analizar la legislación del Impuesto a la Renta, los desembolsos efectuados constituían un acto de liberalidad por lo que no resultaban deducibles.

3. La relación de causalidad entre los gastos efectuados y la actividad realizada

Para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada. Al respecto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 01918-1-2012, 18285-1-2011, 01275-2-2004 y 710-2-99, entre otras, han establecido que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, agregando que esta noción, en nuestra legislación, es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.

El Tribunal Fiscal considera que si se está frente a obras de infraestructura que no han sido calificadas como de servicio público por el Sector competente y cuya obligación de realizarlas corresponde al Estado, en caso de haber sido efectuadas por el titular de actividad minera, los desembolsos pertinentes constituyen un acto de liberalidad y, por lo tanto, no son deducibles, salvo que tengan el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes de dicho titular.

Así, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 13558-3-2009, 04807-1-2006 y 01932-5-2004, al referirse a gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, señaló que ellos deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que el titular de actividad minera produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

En la Resolución No. 05732-5-2003, el Tribunal Fiscal consideró necesario determinar si los gastos realizados en la rehabilitación y reparación de carreteras eran indispensables y extraordinarios para poder trasladar los minerales desde el yacimiento minero, poniendo como ejemplo de estos últimos los que se realizaron como consecuencia del Fenómeno del Niño, caso este último en que sí resultaban un gasto necesario para efecto del Impuesto a la Renta y por lo tanto daban derecho a crédito fiscal.

En otro caso, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución No. 09478-1-2013, se pronunció sobre obras de parchado y recarpeteo de calles de la Villa Botiflaca, que comprenden el parchado y recarpeteo en las avenidas Central y Plaza de Villa Botiflaca, alcantarillas de drenaje en avenida Plaza y frente a Balanza, y parchado y sello asfáltico en calles de Villa Botiflaca frente a mercantil e ingreso a mercados de Villa Botiflaca (las obras no se realizaron dentro de la concentradora sino en las calles de la Villa Botiflaca), y el parchado y sello asfáltico en Vía Cruce Binacional hasta Concentradora (desde la Garita de la Concentradora hasta Mecánica Liviana y en diversos tramos de la Vía Cruce Binacional hasta la Concentradora, se realizaron en carreteras), efectuados por un titular de actividad minera.

El Tribunal resolvió que las obras realizadas no eran gastos de carácter extraordinario, sino que correspondían a actividades periódicas de conservación de vías, que correspondía que fueran efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional - Provias Nacional, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación que es el Decreto Supremo No. 033-2002-MTC.

Nótese que frecuentemente se está frente a casos de inacción de la entidad estatal obligada a las obras de reparación y mantenimiento de carreteras, de utilización obligatoria por el titular de actividad minera para el transporte de bienes hasta su planta o desde ella. La no realización oportuna por la entidad estatal de las obras de reparación y mantenimiento obliga al titular de actividad minera a usar caminos públicos muchas veces intransitables, con el mayor desgaste y deterioro de sus bienes (camiones, por ejemplo) y con peligro de accidentes que puedan costar vidas humanas. Si para evitar estas consecuencias el titular de actividad minera realiza tales obras,

ahorrándole a la entidad estatal los gastos correspondientes, no puede, sin embargo, deducir como gasto los desembolsos en que hubiere incurrido al efecto. Para el Tribunal Fiscal se trata de gastos de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponden ser efectuados por un tercero, de forma tal que si son realizados por el titular de actividad minera constituyen una liberalidad de dicho titular y, en consecuencia, no son un gasto deducible.

El Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 09478-1-2013, desestima el argumento del contribuyente acerca de que la carretera a la que se ha dado mantenimiento y reparación es utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, por lo que los gastos efectuados están directamente vinculados a la generación de rentas gravadas, argumentando más bien que ello constituye una circunstancia que no enerva que los gastos asumidos por dicho contribuyente corresponden a un gasto de mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero (la entidad estatal Provias Nacional) constituyendo una liberalidad de la empresa contribuyente. Adicionalmente, el Tribunal Fiscal señaló que las obras realizadas en las Calles de la Villa Botiflaca no fueron realizadas en los límites de la concesión minera.

En líneas generales, el Tribunal Fiscal ha calificado como actos de liberalidad, negando el carácter deducible de los desembolsos realizados al efecto, tratándose de carreteras de propiedad del Estado, a los gastos incurridos por titulares de actividad minera bajo conceptos tales como reparación, rehabilitación, mantenimiento, conservación, mejoramiento, parchado y recarpeteo de carreteras, entre otros.

En buena cuenta, el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 09478-1-2013 confirmó el reparo efectuado por la Administración



Luis Hernández Berenguel

Tributaria, quien lo formuló sobre la base que asumir un gasto rutinario que correspondía ser efectuado por un tercero (Provías Nacional) constituía un acto de liberalidad y como tal no era un gasto deducible, por lo que no resultaba relevante si las comunidades aledañas se beneficiaban o no por la realización de dicho gasto.

En otro caso, sobre el que recayó la Resolución del Tribunal Fiscal No. 013558-3-2009, el contribuyente había efectuado un aporte económico de S/. 50,000 para realizar trabajos a nivel de base para el posterior asfaltado de la carretera El Fiscal - Cocachacra en el tramo Chucaraqui - Puente Pampa Blanca.

De dicho importe, S/. 45,000 fueron aportados en cumplimiento del compromiso asumido en virtud de una adenda al convenio suscrito con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, la Municipalidad Provincial de Islay, la Municipalidad Distrital de Cocachacra y la empresa industrial Chucaraqui (convenio que se había suscrito con la finalidad de financiar la construcción del Puente Pampa Blanca y Accesos sobre el río Tambo, en la carretera de empalme de la R-15, Puente Fiscal - Chucaraqui - Cocachacra). El Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 013558-3-2009, mantuvo el reparo a la deducción del gasto por no haberse acreditado el carácter de indispensable de la obra y por tratarse de una obra que debió ser de cargo del Estado.

En cuanto a los S/. 5,000 restantes, que habían sido entregados por el contribuyente a la Municipalidad Provincial de Islay para que ésta cumpliera con el compromiso que había asumido frente a un tercero, el Tribunal Fiscal, en la citada Resolución No. 013558-3-2009, confirmó también el reparo a la deducción del gasto por considerar que se trataba de una liberalidad.

4. Deducción como gasto del monto pagado por regalías

Un contribuyente había adquirido de un tercero una concesión. La concesión tenía una carga real consistente en una obligación adicional en virtud de la cual, quien quiera que fuera el propietario de la concesión, estaba obligado a pagar al transferente (en el caso concreto, a Minero Perú S.A.) una participación en los resultados de la explotación de la concesión, llamada "regalía" pero que no califica como tal bajo la Ley del Impuesto a la Renta.

Ésta es una situación usual en la actividad económica de la minería, en que se pactan regalías, pero con un contenido distinto al que les asigna la Ley del Impuesto a la Renta, entendiéndose por tales el derecho a la participación en los resultados de la explotación de concesiones que debe abonar al transferente quien adquiere una concesión. En buena cuenta, se trata de una forma de pago por la transferencia de las acciones (en caso de aporte de la concesión al capital de la empresa adquirente) de las concesiones.

El Tribunal Fiscal, mediante Resolución No. 05732-5-2003 señaló que el pago de una regalía que subsiste en virtud de una obligación contractual no puede ser desconocido por la Administración Tributaria ni ser considerado como una liberalidad, toda vez que se trata de una modalidad propia de la actividad minera, la que tiene su explicación en el hecho que al momento de la cesión de la concesión no se conoce el valor real de los recursos que se obtendrán por la explotación de la concesión. En tal virtud, el Tribunal Fiscal concluyó que los pagos efectuados por el contribuyente a Minero Perú S.A. por concepto de regalía, son deducibles como gasto para determinar la renta neta de tercera categoría y, por ende, también dan derecho a crédito fiscal.

5. Obras en carreteras que constituyen un activo de propiedad del contribuyente

Evidentemente, si se trata de desembolsos por obras en carreteras privadas, de propiedad del contribuyente, no resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal Fiscal antes mencionada. En tal caso, lo que hay que analizar es si se cumple el principio de causalidad (esto es, si los desembolsos efectuados son necesarios para producir la renta o para mantener la fuente productora de la renta). Si la respuesta es afirmativa, lo

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

que corresponde es analizar si se trata de gastos deducibles o de importes que deben ser activados susceptibles de ser depreciados.

En la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09478-1-2013, al referirse a unos desembolsos en carreteras privadas se analiza si ellos constituyen adquisiciones que califican como mejoras de carácter permanente, que resultan activables y depreciables, o son gastos deducibles como tales. El desembolso constituye una mejora si tiene por finalidad incrementar el valor de las carreteras o su vida útil. En cambio, si los desembolsos han consistido en el mantenimiento urgente de las carreteras y vías de acceso para restaurar su rendimiento estándar, estamos frente a gastos deducibles.

En este orden de ideas, podemos citar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 07263-1-2004. En ese caso, el contribuyente era una empresa de generación eléctrica, constituida en el marco del Proceso de Promoción de la Inversión Privada en el ámbito de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado a que se refieren los artículos 10 y 20 del Decreto Legislativo No. 674 y de acuerdo al artículo 122 y a la Quinta Disposición Transitoria de la Ley de Concesiones Eléctricas, que había recibido en propiedad la carretera Alto Cayma, en la cual había realizado diversos desembolsos.

El Tribunal Fiscal señaló que el desembolso efectuado por el contribuyente se destinó a:

“i) mantener la carretera Alto Cayma con el parchado de la carpeta asfáltica, reparo que había sido levantado por la Administración al tratarse de un gasto de mantenimiento, y, ii) la construcción de bermas, cunetas y muros de contención, los cuales sí mejoran la condición de la vía, ya que gracias a tales inversiones, se podrá evitar la destrucción de la carretera tanto por el desgaste por el uso habitual como a consecuencia de los factores climáticos, con el consiguiente ahorro en el mantenimiento de la misma, incrementando el rendimiento y valor del bien, por lo que se trata de mejoras de carácter permanente, las que de acuerdo a las normas expuestas, no son deducibles como gasto”

Recuperándose vía depreciación. Agregó el Tribunal Fiscal que si bien el contribuyente sostenía que los gastos en bermas, cunetas y muros de contención no constituían mejoras

de carácter permanente, ello no había sido probado por él.

En la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01932-5-2004 se hace referencia a la obra “Mejoramiento Carreteras Caripa - Fábrica - La Unión” realizada por un contribuyente, que comprendía cuatro trabajos: (i) la construcción de un nuevo tramo de 800 metros, variante de la carretera de Condorcocha a La Unión Leticia (detrás del centro perimétrico, lo cual permitirá incorporar 2 hectáreas para la planta); (ii) ampliación de la carretera de Condorcocha a La Unión Leticia en 300 metros (tramo colindante al centro perimétrico); (iii) ampliación en 800 metros de la carretera de Caripa a Condorcocha; y, (iv) construcción de un puente vehicular en el paso de agua en la entrada de Caripa a Condorcocha. La carretera fue recibida en propiedad por el citado contribuyente, constituido como sociedad de generación de electricidad, también en el marco del Proceso de Promoción de la Inversión Privada en el ámbito de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado a que se refieren los artículos 10 y 20 del Decreto Legislativo No. 674 y de acuerdo al artículo 122 y a la Quinta Disposición Transitoria de la Ley de Concesiones Eléctricas.

En la memoria descriptiva del proyecto se señala que se propone realizar el trabajo de mejoramiento de carreteras, para la optimización de transporte vehicular, a través de los accesos a la planta, para lo cual se ejecutarán el ensanchamiento de la planta y nuevos cortes, así como también servirá para aprovechar espacio para disposición de almacenaje en la planta.

El contribuyente afirmaba que tales gastos tenían el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que la empresa produce desde o hasta sus plantas y que no se trataba de una obra de



Luis Hernández Berenguel

infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

El Tribunal Fiscal afirma que de la documentación que obra en el expediente no queda claro si la construcción de la carretera de Caripa a Condorcocha y un puesto vehicular en el paso de agua en la entrada de Caripa a Condorcocha tiene accesos a la planta, por lo que corresponde que la Administración verifique ello a fin de determinar su tratamiento.

Añade el Tribunal Fiscal que si los trabajos realizados forman parte de la actividad del contribuyente, la Administración deberá determinar si se trata de un mantenimiento o reparación de un activo, en cuyo caso los gastos serían deducibles como tales. De tratarse en cambio de una mejora permanente (es decir, si conforme con la NIC No. 16, la empresa recibe futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar) o si se trata de una obra nueva, los gastos incurridos formarán parte del valor del activo fijo de la empresa, por lo que su recuperación será vía depreciación, a partir de la terminación de la obra y su uso efectivo por la empresa.

6. Gastos de vigilancia y seguridad

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 01153-5-2003 se pronunció en relación a unos gastos de vigilancia y seguridad que habían sido reparados.

El contribuyente sostenía que había suscrito un convenio de vigilancia y seguridad con la Policía Nacional del Perú por medio del cual ésta se obligó a instalar un puesto policial permanente en su yacimiento minero, el que estaría integrado por un mínimo de 30 efectivos de la DINOES, así como en sus oficinas de Lima, comprometiéndose a pagar directamente al personal policial destacado una indemnización o retribución mensual, así como a proporcionarles el traslado a la ciudad de Lima hasta el yacimiento minero y el retorno hasta Lima, alojamiento y alimentación diaria. Para el caso de los efectivos que prestaban servicios en la oficina de Lima, el contribuyente se obligó a pagarles directamente una retribución mensual y una bonificación por refrigerio.

De otro lado, ante la inseguridad de la zona del yacimiento frente a posibles ataques terroristas, a pedido del contribuyente y de otras empresas mineras que tienen sus yacimientos

en la zona, se llegó a un acuerdo entre el Ejército Peruano y las empresas mineras de la Provincia de Pataz, comprometiéndose el primero a mantener las bases de Huacrachuco y Tayabamba así como a reforzar la base de MARSА y activar una base en Retama, mientras que por otro lado, el contribuyente y las demás empresas mineras se comprometieron a proporcionar al personal militar acantonado en los yacimientos mineros de Minera Aurífera Retamas S.A. (MARSА) y Retama, entre otras cosas, alojamiento y alimentación, así como una retribución mensual para cada uno de los efectivos militares.

El Tribunal Fiscal señaló lo siguiente: en primer lugar, que quedaba claro que los gastos vinculados a la seguridad de una empresa se encuentran destinados en principio a mantener la fuente generadora de la renta.

En segundo lugar, que existe un informe de la Policía Nacional de la época que señala la existencia de actos terroristas en la Provincia de Pataz, donde se encuentra el yacimiento minero del contribuyente, consistentes, en varios meses del año 1996, en robos, asesinato, saqueo y otras incursiones terroristas. También existe un oficio de la Primera Región Militar en el que se señala que la zona donde se encuentra ubicado el yacimiento minero del contribuyente es altamente peligrosa pues constituye una zona estratégica de paso de la cordillera para los delincuentes terroristas que se dirigen, entre otras áreas, a las zonas del Alto Huallaga y viceversa.

En tercer lugar, el contribuyente hace referencia a que durante los años 1993 a 1996 se produjeron acciones subversivas en la provincia de Pataz y si bien no ocurrieron en el distrito de Parcoy, ello prueba la utilidad y necesidad de la permanencia del Ejército en dicha zona cuya labor disuasiva es de primordial importancia, habida cuenta que

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

el sector minero es uno de los principales objetivos de los terroristas en la Región La Libertad.

En cuarto lugar, que según se aprecia de la documentación de la Policía Nacional y del Ejército Peruano que obra en el expediente, la amenaza terrorista en la zona y específicamente para el contribuyente era latente, por lo que no puede medirse el criterio de razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo atentado terrorista en el distrito de Parcoy. Bajo este criterio, expresa el Tribunal Fiscal, no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguro hizo una empresa, porque en el momento de la fiscalización, que es posterior, se estableció que no se produjeron siniestros que obligaron a su uso.

En quinto lugar, que de la documentación que obra en el expediente aparecen recibos por honorarios profesionales por concepto de seguridad y comprobantes por operaciones no habituales de diferentes efectivos policiales, y como los nombres de los efectivos policiales que aparecen en la citada documentación también se encuentran en la relación del personal DINOES – PNP que brindaron seguridad inicial tanto en el yacimiento minero como en las oficinas administrativas en Lima, contemplada en el Oficio No. 353-98-DINOES-PNP, se concluye que se encuentran debidamente acreditados, procediendo por ello su deducción como gasto (S/77,000 en marzo, S/17,233.75 en julio y S/17,403.40 en diciembre).

En sexto lugar, que no obstante, el citado Oficio No. 353-98-DINOES-PNP considera un número mayor de efectivos policiales que prestaron labor de seguridad al contribuyente, no obra en el expediente algún documento adicional en el que conste el pago efectuado por éste.

En séptimo lugar, que resulta de aplicación lo dispuesto por la Quinta Disposición Final del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia No. 07-99/SUNAT, que permite aplicar a los procedimientos contenciosos que se encontraban en trámite en el momento de la entrada en vigencia del referido reglamento, es decir al 1 de febrero de 1999, lo dispuesto por el numeral 8 del Artículo 7 del citado reglamento, que exceptúa de emitir comprobantes de pago a los miembros de la Policía Nacional del Perú por los servicios de seguridad que presten en virtud de convenios celebrados entre dicha institución y entidades públicas o privadas, siempre que las respectivas retribuciones mensuales

que perciban cada una de sus miembros no exceda de un cuarto de la unidad impositiva tributaria (UIT).

En octavo lugar, que si bien las instituciones públicas no estaban excluidas de emitir comprobantes de pago cuando realizaran operaciones onerosas, como ocurre en el caso de autos, la referida Quinta Disposición Final del Reglamento de Comprobantes de Pago es una norma de excepción establecida precisamente en razón a la realidad imperante en el país, otorgándose por ello un tratamiento flexible a los contribuyentes que tuvieran la necesidad de suscribir convenios con la Policía Nacional.

Como se puede apreciar, éste es un caso en que el Tribunal Fiscal consideró deducibles los gastos de vigilancia y seguridad por servicios prestados por la Policía Nacional y por el Ejército peruano a favor de un contribuyente, titular de actividad minera, para protegerlo de actos terroristas, en razón de existir documentación probatoria de una amenaza terrorista latente en la zona. Es decir, los gastos efectuados resultaban necesarios para mantener la fuente productora de la renta.

7. Gastos de carácter extraordinario e indispensables para la actividad del contribuyente

Según se ha visto anteriormente, el Tribunal Fiscal ha sido consistente en no permitir la deducción de los gastos de reparación y mantenimiento de carreteras públicas efectuados por un contribuyente, por considerarlos rutinarios u ordinarios y porque Provías Nacional, entidad del Estado (es decir, un tercero), tiene la obligación de realizarlos, razones por las cuales considera que está frente a actos de liberalidad. Empero, ha admitido que si dichos gastos fueran extraordinarios e indispensables, como ocurrió



Luis Hernández Berenguel

como consecuencia del Fenómeno del Niño, ya no calificarían como actos de liberalidad y resultarían deducibles por cumplir con el principio de causalidad.

8. Gastos de cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas de responsabilidad social y protección del medio ambiente

El Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 09478-1-2013, se refiere al criterio expuesto en la su Resolución No. 01424-5-2005 que reconoce la causalidad de los gastos de responsabilidad social. Precisa el Tribunal Fiscal que la Resolución No. 01424-5-2005 se contrae al supuesto del cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que el contribuyente pueda tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, supuesto que no se verifica en el caso de autos por lo que no resulta aplicable.

En el caso resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01424-5-2005, la Administración había solicitado al contribuyente sustentar con la documentación respectiva, entre otras, las facturas emitidas por la compra de insumos agrícolas. El contribuyente señaló que los bienes comprados tenían por objeto la conservación del medio ambiente en la comunidad de Caravelí, precisando en su apelación que la adquisición de dichos insumos fue realizada para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las personas que viven alrededor de ella.

En la Resolución No. 01424-2-2005 el Tribunal Fiscal señaló que si bien es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal, en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efecto de demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados, no obstante que ello le fue expresamente requerido en la fiscalización, por lo que no habiendo acreditado la relación de causalidad de

tales gastos, es decir, que eran necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora de la misma, corresponde mantener el reparo.

9. Entrega de canastas navideñas a practicantes

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 02675-5-2007 estableció que la entrega de canastas navideñas a los practicantes 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 aquéllos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades, por lo que incluso, bien puede integrar la subvención económica que se les asigna. En consecuencia, los gastos incurridos por la empresa por tal motivo están relacionados con la generación de la renta, por lo que al cumplir con el principio de causalidad y ser razonables, corresponde su deducción.

El Tribunal Fiscal reconoce que los practicantes no tienen un vínculo laboral con la empresa, sino una relación particular, que tampoco puede considerarse como una relación de naturaleza civil estrictamente, que se rige por sus normas especiales, por la cual reciben una subvención económica por la labor que realizan en el marco de la orientación y capacitación técnica y profesional que les brinda la empresa (subvención que por disposición expresa de la ley no tiene carácter remunerativo y por lo tanto no está sujeta a retenciones). Además, señala el Tribunal Fiscal, la relación que se entabla se deriva de convenios especiales, donde los practicantes no sólo reciben orientación y capacitación en las áreas que correspondan a su formación académica, sino que además, con las labores que se les asigna y desempeñan, contribuyen al desarrollo de las actividades de la empresa.

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 02675-5-2007 se adoptó por mayoría. Hay un voto discrepante de la Vocal Pinto de Aliaga, según el cual:

“Para determinar si la prestación otorgada a una persona con quien el contribuyente mantiene un vínculo jurídico para la prestación de algún tipo de servicio constituye una liberalidad, no sólo debe verificarse la existencia de una relación entre el servicio prestado y sus operaciones, sino además los alcances y límites de las contraprestaciones que han sido pactadas o establecidas por ley en dicha relación” y que “en tal sentido lo determinante para establecer si la entrega de bienes se ha efectuado como liberalidad es verificar si el beneficiario tiene que cumplir alguna prestación para tener derecho a los mismos”.

10. Entrega de bienes a pobladores de comunidades nativas

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 016591-3-2010 se pronuncia sobre la deducción como gasto de las entregas de bienes efectuadas a los pobladores de comunidades nativas, que el contribuyente alegaba que se originan como consecuencia de las responsabilidades que asume con su entorno social y que de no cumplir con ellas se podrían generar situaciones de conflicto que alterarían el desarrollo normal de sus operaciones.

En este contexto, el Tribunal Fiscal cita sus Resoluciones Nos. 01424-5-2005 y 01153-5-2003. La primera de ellas sobre gastos de cuidado y tratamiento de tierras agrícolas dentro de programas de responsabilidad social y de protección del medio ambiente que el contribuyente tenga implantados. La segunda se refiere a gastos efectuados por concepto de servicios de seguridad prestados por la Policía Nacional y el Ejército Peruano, con el fin de lograr protección al contribuyente contra posibles ataques terroristas. A ambas resoluciones nos hemos referido ya en este trabajo, bastando recordar que en la segunda de ellas el Tribunal Fiscal señaló que:

“La amenaza terrorista en la zona y específicamente para la recurrente era latente, por lo que no puede medirse el criterio de razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo atentado terrorista en el distrito de Parcoy. Bajo este criterio, no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguros

hizo una empresa, porque en el momento de la fiscalización (que es posterior) se estableció que no se produjeron siniestros que obligaron su uso”.

En el caso concreto sobre el que el Tribunal Fiscal emitió su Resolución No. 016591-3-2010, referido a un contribuyente dedicado a la exploración y explotación de hidrocarburos, en ella señaló lo siguiente:

En primer lugar, que el contribuyente ha señalado que la entrega de bienes o la prestación de servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que realiza sus operaciones están vinculadas con el giro del negocio, debido a que ello se realizó como parte de programas de responsabilidad social, pero que también respondieron a un interés directo de la empresa, no altruista, de cuidar el cabal desarrollo de sus operaciones ante cualquier contingencia que le pudieran ocasionar los miembros de las comunidades beneficiadas, como en efecto habría ocurrido en algunas oportunidades posteriores.

En segundo lugar, que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones, es decir, no niega que los bienes hayan sido entregados y los servicios prestados a los miembros de las comunidades nativas, sino que sostiene que ello fue realizado como una liberalidad por parte de la recurrente.

En tercer lugar, que contrariamente a lo sostenido por la Administración, el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que contenga relación no sólo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.



Luis Hernández Berenguel

En cuarto lugar, que los gastos efectuados por el contribuyente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien en el período objeto de autos no se había producido la toma de los pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era patente tan es así que en períodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto.

En quinto lugar, que a diferencia de otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos, por lo que está acreditada la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente.

En concreto, pues, el Tribunal Fiscal resolvió que los gastos efectuados eran deducibles.

11. La posición del poder judicial

En el caso a que hemos hecho referencia anteriormente, que dio lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09478-1-2013, el contribuyente solicitó que se le aplicara la Resolución del Tribunal Fiscal No 08917-5-2012, señalando que ésta había establecido que los gastos efectuados por el servicio de mantenimiento de carreteras públicas estaban ligados a la actividad minera y cumplían con el principio de causalidad, por lo que no procedía el reparo al crédito fiscal a que daban derecho los citados gastos.

Cabe señalar que la Resolución No. 08917-5-2012 dio cumplimiento al mandato del Poder Judicial respecto de la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la

Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006, por cuanto la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante sentencia de fecha 5 de mayo de 2009 emitida en la Apelación No. 2952-2008-Lima - Impugnación de Resolución Administrativa, había revocado la sentencia apelada que declaró infundada en todos sus extremos la demanda y reformándola, ordenó al Tribunal Fiscal que emitiera nuevo pronunciamiento de conformidad con las consideraciones establecidas en la referida sentencia definitiva. En otras palabras, en la Resolución No. 08917-5-2012 se terminó reconociendo el crédito fiscal originado por los gastos de mantenimiento de carreteras.

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006, objeto de la demanda contencioso administrativa, había confirmado el reparo al crédito fiscal nacido como consecuencia de dichos gastos de mantenimiento de carreteras, en un caso en que el contribuyente había manifestado haber incurrido en gastos de mejoramiento y mantenimiento de carreteras, debidamente justificados en la necesidad que tiene de contar con vías seguras de acceso y salida de su campamento minero, el que se encuentra en una zona alto andina a 4,200 metros sobre el nivel del mar y a 400 kilómetros del Puerto de Matarani, por las cuales necesariamente debe despachar sus productos y desde las cuales se envía el ácido sulfúrico requerido para sus operaciones, lo que debe hacerse de manera segura y sin dañar el medio ambiente, conforme a las normas de seguridad minera y medio ambiente a las que se encuentra obligada, habiéndose visto precisado en razón a ello a incurrir en gastos necesarios para el mantenimiento de las citadas carreteras en los tramos en los que no existe ninguna atención por parte del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, los mismos que guardan perfecta proporcionalidad y razonabilidad con sus ingresos.

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

Alegó además la recurrente que no resulta aplicable a su caso lo dispuesto por el artículo 72 del TUO de la LGM y el artículo 7 de su Reglamento, referidos a la necesidad de contar con autorización del órgano competente a efecto de deducir como gasto las inversiones en infraestructura de servicio público, toda vez que dichas normas no alcanzan al mantenimiento de las carreteras, pues éste no califica como obra vial de infraestructura conforme lo ha destacado el Ministerio de Transportes y Comunicaciones mediante Oficio No. 041-2004-MTC/14 e Informe No. 001-2004-MTC/14.03 en respuesta a su consulta en torno a si el mantenimiento de carreteras es considerado o no como una obra vial de infraestructura de servicio público, habiendo señalado el mencionado ente público que el concepto de obras viales está referido al proceso de materializar la infraestructura de las carreteras, ferrocarriles y viaductos.

Agregaba el contribuyente que, sin perjuicio de lo antes expuesto, en el caso de las labores de mejoramiento y mantenimiento de la carretera Pampa Cañahuas - Canchinita, solicitó y obtuvo la autorización de Provías Nacional y de la Dirección Regional de Transporte de Arequipa, toda vez que dicha ruta presentaba deslizamientos de roca en el sector de la bajada de San Bartolo (aproximadamente a 125 kilómetros de Arequipa), así como considerables deterioros en la superficie de rodadura en el tramo Piura - Patahuasi y las barandas a la altura del Puente Callalli impedían el libre tránsito de una serie de equipos de gran tonelaje por un valor aproximado de US\$ 5'318,000, cuya llegada al Puerto de Matarani estaba programada para fines del 2002, los cuales serían transportados a su campamento minero a través de la ruta Matarani - Arequipa - Pampa Canahuas - Callalli - Tintaya.

Además, la recurrente alegaba que los gastos de mantenimiento se rigen por el principio general de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual el nexo causal entre gastos e ingresos no debe entenderse referido solamente a la producción de rentas, sino también, y de manera general, referida al engarce que debe existir entre el ejercicio de la actividad productiva a cuyo servicio se disponen recursos materiales y humanos, no exigiéndose que se trate de gastos dirigidos inmediata y directamente a generar rentas gravadas, lo que se cumple en este caso según lo acredita el expediente técnico presentado al Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

Sobre la apelación recayó la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006 que se remite a su vez a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01932-5-2004, según la cual los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes desde o hasta las plantas del contribuyente y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto, agregando la Resolución del Tribunal Fiscal No. 05732-5-2003 que era necesario determinar si los gastos realizados en la rehabilitación y reparación de carreteras, eran indispensables y extraordinarios para poder trasladar los minerales desde el yacimiento minero, poniendo como ejemplo de estos últimos los que se realizaron como consecuencia del Fenómeno del Niño, en cuyo caso se trataría de un gasto necesario para efecto del Impuesto a la Renta y con derecho a crédito fiscal.

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 04807-1-2006 sostuvo que a tenor del expediente técnico de mantenimiento de la carretera Imata - Condorama - Tintaya presentado como prueba, las labores de mantenimiento y/o mejoramiento de las carreteras comprenden trabajos de mantenimiento rutinario en la referida carretera que permite al contribuyente el acceso al complejo minero Tintaya y agrupa trabajos de alta periodicidad tendientes a mantener la funcionabilidad del camino tal como fue diseñado (bacheo, limpieza de cunetas, alcantarillas, etcétera), por lo que los mismos no son gastos de carácter extraordinario y suponen, por el contrario, una actividad periódica para la conservación de dicha vía, la que corresponde ser efectuada por entidades estatales como Provías Nacional, entidad que tiene a su cargo las funciones de



Luis Hernández Berenguel

mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo No. 033-2002-MTC. En consecuencia, la citada Resolución No. 04817-1-2006 mantuvo el reparo por considerar que se trata de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, por lo que constituye una liberalidad de la empresa.

La sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, de fecha 5 de mayo de 2009 emitida en la Apelación No. 2952-2008-Lima - Impugnación de Resolución Administrativa, que finalmente le dio la razón al contribuyente y que resultó definitiva en razón de que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, en sentencia emitida en la Casación No. 2743-2009 LIMA de 14 de setiembre de 2010 falló declarando infundados los recursos de casación interpuestos por la Procuraduría Ad-hoc de SUNAT y del MEF, se basó en los siguientes argumentos:

- a) El mantenimiento de carreteras no está comprendido dentro del concepto de infraestructura pública, por lo que para realizar dicha labor la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal;
- b) Los gastos de mantenimiento de carreteras estaban específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la recurrente y de no incurrir en ellos la empresa se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte y con una mayor demora, por lo que tales gastos cumplen con el requisito de causalidad;
- c) 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 la renta y normales según las circunstancias señaladas;
- d) La Ley General de Minería protege y promueve la pequeña minería, la minería artesanal y la mediana minería; asimismo promueve la gran minería, por lo que la interpretación de la ley tributaria debe estar adecuada a los fines de dicha política de protección y promoción;
- e) Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido

que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia, ya que en este caso, si bien el organismo recaudador deja de percibir una parte del tributo, ello es consecuencia de una valoración del legislador en el ejercicio de la política fiscal que ha considerado más útil, desde el punto de vista económico y social, la promoción de determinadas actividades, en comparación con el sacrificio materializado en la menor percepción del impuesto.

Lamentablemente, asistimos en nuestro Estado de Derecho a una situación peculiar, en virtud de la cual el Tribunal Fiscal cumple con el mandato del Poder Judicial sólo en el caso concreto, pero mantiene su criterio contrario en otros casos iguales, obligando a los contribuyentes que se encuentren frente a resoluciones del Tribunal Fiscal que insisten en dicho criterio singular a recurrir en cada nuevo caso al Poder Judicial, con el agravante de tener que efectuar previamente el pago de la deuda tributaria, o de afianzar el íntegro de ella, actualizada, si con arreglo a las nuevas normas que han desnaturalizado la institución de la medida cautelar es autorizado a dicho afianzamiento.

Es en este contexto, que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09478-1-2013 señala expresamente que la Resolución No. 08917-5-2012 se limita a cumplir con un mandato judicial recaído en un caso concreto, sin que ello signifique modificar el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la jurisprudencia de este Tribunal, a la que hemos aludido en el curso del presente trabajo.

Por otro lado, frente a un pronunciamiento del Poder Judicial, favorable también a un

Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta *Expenditures on social responsibility and income tax*

contribuyente, que confirmó la procedencia de la deducción de gastos que involucran la reparación y mantenimiento de bienes de servicio público, contenido en la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del 4 de abril de 2008 (Expediente 600-2007, en que se resolvió la demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal No. 07263-1-2004), en la Resolución No. 09478-1-2013 el Tribunal Fiscal señaló que no resulta aplicable al caso de autos, pues sólo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contenciosos administrativos que tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 14909-3-2011 y 19461-3-2011, entre otras.

No obstante lo anteriormente expuesto, el Tribunal Fiscal ha tenido una posición distinta tratándose de sentencias del Tribunal Constitucional. En efecto, en las Resoluciones Nos. 20874-1-2011 y 20874-2-2011, por ejemplo, el Tribunal Fiscal hace referencia a que el 3 de noviembre de 2010 se ha publicado en el diario oficial El Peruano la sentencia de 17 de agosto de 2010 emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 4899-2007-PA/TC, que declaró fundada una demanda de amparo presentada contra el Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima (SEDAPAL) y en la que se solicitó la inaplicación del citado Decreto Legislativo No. 148, así como del Decreto Supremo No. 008-82-VI, y cita además las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de junio de 2009 y 17 de agosto de 2010 dictadas en los Expedientes No. 1837-2009-PA/TC y No. 04899-2007-PA/TC, publicadas en el diario oficial El Peruano el 3 de febrero y 3 de noviembre de 2010.

Las tres Sentencias del Tribunal Constitucional citadas por el Tribunal Fiscal contienen el mismo criterio, en virtud del cual concluyeron

que en la regulación de la tarifa de uso de agua subterránea se ha incurrido en un vicio de inconstitucionalidad, por lo que las referidas sentencias procedieron a inaplicar el Decreto Legislativo No. 148 en cuanto a dicha tarifa se refiere, así como el Decreto Supremo No. 008-82-VI.

En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 20874-1-2011 y 20874-2-2011 se afirma lo siguiente:

“Que la primera disposición final de la Ley No. 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, señala que los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

Que de conformidad con lo establecido por la citada norma, este órgano, en su calidad de tribunal administrativo, se encuentra vinculado por lo resuelto por el Tribunal Constitucional y obligado a observar estrictamente lo dispuesto en las resoluciones dictadas por él; en consecuencia, siendo que los valores impugnados se encuentran sustentados en normas que han sido inaplicadas por el Tribunal Constitucional, procede dejarlos sin efecto, de conformidad con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 13633-5-2010 y No. 14603-5-2010.

Que cabe precisar que las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, que no constituyen precedente vinculante, también tienen fuerza vinculante respecto, entre otros, de los órganos administrativos, por lo que como se ha hecho mención, este Tribunal se encuentra vinculado por el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional en la sentencia antes transcrita, criterio recogido en las Resoluciones No. 00026-1-2007 y No. 04487-5-2007 entre otras”.

Nótese que el Tribunal Fiscal ha considerado vinculante el criterio contenido en las Sentencias del Tribunal Constitucional antes mencionadas, aplicando dicho criterio respecto de casos en los que el contribuyente no era quien había formulado las correspondientes acciones de amparo sobre las que recayeron las indicadas sentencias. 