

REPENSANDO LA CAUSALIDAD EN EL IMPUESTO A LA RENTA

“Todo lo que nace proviene necesariamente de una causa;

pues sin causa nada puede tener origen.”

Platón

Hace ya veinte años, cuando culminaba la elaboración de mi primer libro, *Fundamentos de Derecho Tributario*, decidí incorporar en la parte inicial del primer capítulo, una muy breve referencia al Sistema de Fundamentos Obvios, del que trata BECKER en su *Teoría Geral do Direito Tributario*; aquella tendencia a dar por obvios los fundamentos, no cuestionarse sobre ellos, y construir el conocimiento sobre esos basamentos de dudosa consistencia. Se trata de una actitud muy común, en la que se da por hecho y por válida, la premisa de la que se parte, sin revisarla, censarla o someterla a escrutinio. Planteo así tal obertura, para abordar un tema poco desbrozado en el plano teórico, pero ampliamente citado y utilizado en recursos, demandas, resoluciones administrativas y sentencias de los órganos jurisdiccionales; el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. Anticipo al amable lector, que el análisis que a continuación expondré, desde una perspectiva un poco iconoclasta y nada ortodoxa, está reñido con la forma tradicional con la que la causalidad ha sido tratada en el Perú.

Parezca quizás un tema ya transitado en los páramos del derecho tributario, el revisar el principio de causalidad, que, de acuerdo con los especialistas en la materia, haya cobijo en el primer párrafo del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y uno de sus últimos párrafos. Las normas antes aludidas exhiben actualmente el siguiente tenor:

“Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta¹ los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad

¹ Ley del Impuesto a la Renta, Artículo 20°.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.”

Empero, considero importante responder diversas interrogantes que pocos se han planteado sobre la citada causalidad; ¿Es un principio o una simple regla de derecho? ¿Tiene rango legal o constitucional? ¿Cuál es su vinculación -si es que existe una- con el principio de capacidad contributiva? ¿Cómo debe interpretarse la causalidad en función a lo que dispone el art. 37 de la Ley del IR? Las respuestas pueden tener un impacto práctico de la mayor importancia, como se verá a continuación.

A. ¿Principio o regla?

Desde hace más de dos mil años, los filósofos han estudiado a la causalidad, definiéndola como un principio, en virtud del cual, a una causa le sobreviene un efecto. Tanto PLATON² como ARISTOTELES³, dedicaron libros enteros a explicar que la causalidad es un principio universal que da sentido a toda la existencia. Desde una perspectiva más contemporánea, HUME ha sostenido que la causa es un objeto precedente y contiguo a otro -el efecto-, y unido de tal forma con él que la idea del uno determina a la mente a formar una idea más viva del otro⁴. En ese entendimiento, si a una causa le sobreviene un determinado efecto, ambos se vinculan a través de una relación causal. Así pues, la causalidad es un principio que trasunta por cada aspecto de todo lo que hay, ha existido o existirá, generando un movimiento perpetuo de causas y efectos. Para efectos de estas reflexiones, es importante comprender que los propios efectos se pueden convertir luego en causas de efectos subsecuentes.

Desde la perspectiva del Derecho, los principios son mandatos de optimización del sistema jurídico, que tienen un papel preponderante en la labor interpretativa de las normas jurídicas que lo componen, y a las cuales se les conoce como reglas⁵. En ese contexto, el principio de causalidad se presenta manifestado en diversos sectores del ordenamiento jurídico tributario, fundamentando pilares de gran importancia como el basamento propio de la potestad tributaria, pues es la necesidad de solventar el gasto público la causa de la imposición tributaria que vendría ser su efecto. Si bien hay quienes tildan de añeja y superada esa visión causalista de la potestad tributaria, al ampararse en los fines “extrafiscales”⁶ y en el principio de solidaridad como

² PLATON. *Fedón*. En: Fedón, Fedro. (Intr., trad. y notas de L. Fernández). Madrid: Alianza Editorial, S.A.: 31 -139.

³ ARISTOTELES. *Physics*. En: *The Complete Works of Aristotle*. Vol. 1. J. Barnes (ed.), Hardie y Gaye (trads.). Princeton University Press.

⁴ HUME, D. *Tratado de la naturaleza humana*. Tecnos. 1988 Pág 253.

⁵ ALEXY, Robert. *Sistema Jurídico, principios jurídicos y razón práctica*. DOXA, 1988.

⁶ La expresión fines extrafiscales de los tributos es equívoca, pues parte de una premisa incorrecta, según la cual los fines fiscales son solamente recaudatorios. En el ejercicio de su potestad tributaria, el Estado puede también incidir en ciertas conductas con el propósito de motivarlas o desmotivarlas, a los efectos de alcanzar bienestar y justicia, no siendo esas finalidades recaudatorias. Empero, esto último no significa que la finalidad fiscal de los tributos no comprenda adicionalmente a la finalidad recaudatoria a otras finalidades subsidiarias distintas. El propio Tribunal Constitucional del Perú en la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, ha señalado que:

discutible arquetipo de la redistribución de la riqueza, lo cierto es que los tributos tienen como causa, la necesidad de cubrir el gasto público, con lo que su función principal es recaudadora, la que no queda desplazada por la función subsidiaria -pero también fiscal- de ordenar ciertas conductas o comportamientos.

B. Su relación con el principio de capacidad contributiva

Como lo he anticipado, el principio de causalidad tiene una importante presencia en el Derecho Tributario, siendo intensa en relación con otros principios como el de capacidad contributiva, a través del cual opera como una de sus manifestaciones. El principio de capacidad contributiva, predica que los tributos deben fundarse en manifestaciones de riqueza de las personas (rasgo objetivo), como principal fuente de los ingresos derivados que obtiene el Estado para solventar el gasto público⁷ debiendo atenerse a la circunstancia económica de cada individuo (rasgo subjetivo). La principal manifestación de riqueza que existe es la renta, entendida como la riqueza en su momento de captación.

Si bien la doctrina ha discutido si la renta debe ser entendida como el producto de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos en el tiempo, o como el incremento patrimonial que proviene del flujo de riqueza que proviene de operaciones con terceros, lo cierto es que, en cada circunstancia se aspira a identificarla como plusvalía o utilidad -resultado positivo de contrastar ingresos versus egresos-, y no con los meros ingresos o rentas brutas. El principio de causalidad se instrumentaliza como parte del principio de capacidad contributiva, para permitir que, al enlazar ingresos con gastos, a través de la relación causal, se puedan gravar rentas netas, que se traducen ciertamente en capacidades contributivas, y que representan la base imponible o aspecto medible del tributo.

C. Implicancias del principio de causalidad en la determinación de la renta neta

La renta neta es la plasmación de la riqueza que, de manera directa, los Impuestos a la Renta pretenden gravar. Existen principalmente dos métodos para determinar la renta neta; *a*) el método objetivo (renta neta objetiva), que busca deducir de los ingresos gravables, montos fijos o porcentajes preestablecidos y *b*) el método subjetivo (renta neta subjetiva⁸), en el que, de los ingresos brutos gravables, se deducen los gastos vinculados directamente con ellos o indirectamente con la fuente productora de renta. En cualquiera de los dos casos, la renta neta

“De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.”

⁷ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980. Pág. 277-279.

⁸ En España se le conoce como estimación directa.

será la plusvalía que se obtenga, e igualmente estará presente el principio de causalidad, pero con distintos matices.

Pongamos con ejemplo el Impuesto a la Renta que, en el Perú se aplica a las personas naturales que brindan servicios profesionales de manera independiente, es decir, sin subordinación ni dependencia con el usuario del servicio. El Decreto Legislativo 774 que se autodenomina “Ley del Impuesto a la Renta”, califica a tales rentas como rentas de cuarta categoría y señala que la renta neta se determina al deducir de los ingresos gravables percibidos en un ejercicio anual, un monto equivalente al 20% del monto de tales ingresos. Estamos de manera evidente, frente al método objetivo o de renta neta objetiva, en el que la relación de causalidad vincula a los ingresos gravables (causa) con la deducción del 20% (efecto).

Y, en efecto, también en la determinación de la renta neta empresarial, el principio de causalidad tiene una clara presencia, la cual haya reflejo en el art. 37 al que nos hemos referido párrafos arriba, y que acoge el método de determinación subjetivo o de renta neta subjetiva. Este es un lugar común -un sistema de fundamentos obvios- en el que confluyen tanto los especialistas peruanos en la materia, como los órganos administrativos y jurisdiccionales del país; la causalidad como una “principio” -que algunos entienden amplio y otros restringido- pero de orden legal, al que la citada norma le añade complementos a los que se refiere como *criterios*, tales como la necesidad, normalidad, razonabilidad y generalidad, entre otros.

Existen diversos pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales sobre la causalidad. Tomemos como referencia, una reciente sentencia casatoria expedida por la Corte Suprema de la República, recaída en el Exp. N° 22416-2021 LIMA, en la que nuestra más alta judicatura ha indica que:

“No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.”

Por su parte, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02743- 2009, emitida por Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el considerando noveno, se ha indicado lo siguiente:

*“Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos deberán ser **normales** para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente**, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad **no debe interpretarse en un sentido restrictivo**, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad. 3.7. En este sentido, para efectos de establecer si un gasto puede ser deducible para determinar el*

impuesto a la renta de tercera categoría, deben observarse los siguientes criterios: i) los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (causa subjetiva) y ii) los gastos deben tener una vinculación objetiva con las actividades empresariales (causa objetiva). Es decir, no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas.”

¿Es esa la real dimensión del principio de causalidad en la determinación de la renta neta empresarial? En mi opinión, no plenamente, por diversas razones que expondré sucintamente a continuación.

1. Como lo he expuesto en el presente comentario, la causalidad es un principio constitucional que tiene presencia en todo el ordenamiento jurídico en su plenitud. En lo que respecta al Derecho Tributario, la causalidad es un principio fundamenta la potestad tributaria y que se instrumentaliza a través del principio de capacidad contributiva y si bien tiene reflejo en el art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se trata de una regla de derecho, sino de un principio general del derecho.
2. En la causalidad se enlaza a una causa con determinado efecto. Si bien en algunos casos los ingresos gravables serán la causa de los gastos, puede ocurrir exactamente lo contrario; que la causa de los ingresos sea precisamente haber incurrido en gastos, a lo que algunos se refieren como el mantenimiento de la fuente. Por tanto, la relación de causa-efecto, no se identifica siempre y necesariamente con la relación de ingreso-gasto, sino que puede ser también de gasto-ingreso, lo que sí reconoce la sentencia casatoria del Exp. Nº 22416-2021 LIMA antes citada. A su vez, la interacción ambivalente entre ingresos y gastos es la causa de un efecto concreto que puede ser *i)* la renta neta o *ii)* la pérdida tributaria.
3. Es importante tener en cuenta que la propia redacción del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta traza la relación de causalidad entre gastos y rentas brutas (ingresos gravables – costos) y no entre gastos y la actividad empresarial. Se trata de una relación causal objetiva, que vincula a ingresos (rentas brutas) y gastos, y no una causalidad subjetiva, pues lo que se pretende alcanzar con la causalidad es la magnitud de la riqueza, representada en la renta neta. Si bien la actividad empresarial realizada por una persona natural o jurídica, puede ser la causa de ingresos y gastos (efectos), serán a su vez estos últimos los que se conviertan en causa de la renta neta (efecto) que el Impuesto a la Renta busca determinar.

Intentando se lo más claro posible; la actividad empresarial será la causa de ingresos brutos y gastos, y estos últimos a su vez, serán la causa de la renta neta o de la pérdida tributaria. La relación causal que predica el art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es la relación de causa-efecto entre la actividad empresarial y los ingresos-gastos que como efecto ella genere (causalidad subjetiva), sino la relación causal entre ingresos-gastos y su efecto; la renta neta o la eventual pérdida tributaria.

4. Dentro de la dinámica del principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales, resultan extraños los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y los “otros criterios” que, de manera abierta e indeterminada propone el art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para acreditar la causalidad, hay que compulsar la relación de causalidad, y poder determinar que la causa se corresponde con el efecto: ni más ni menos.
5. Respecto de la **necesidad**, si por esta se entiende a la relación causal, se estará frente a la propia esencia de lo que persigue el principio. Empero, dicha necesidad no debe confundirse con la necesidad subjetiva del contribuyente, que llevaría a intromisiones estatales inaceptables en su autonomía privada garantizada constitucionalmente, si a través de actuaciones estatales, se pretendiera evaluar si los gastos eran imprescindibles, inevitables, onerosos o superfluos.
6. En cuanto a la **normalidad**, se está frente a un terreno minado por subjetividades en el que puede ingresar el intérprete y perder el norte, pues no existen parámetros objetivos para determinar cuándo un gasto es normal (habitual u ordinario) o anormal (no habitual o extraordinario). Así, por ejemplo, si un empresario incurre en gastos no comunes en su actividad económica, pero que decididamente serán la causa de futuros ingresos gravables, el cuestionamiento de la deducción por no cumplirse con el criterio de normalidad se aparta del principio de causalidad (probar la relación causal entre causa y efecto) y vulnera el principio de capacidad contributiva y la autonomía privada que el art.62 de la Constitución Política del Perú recoge.
7. Intentando entender el sentido en el que ha sido mencionado en la norma, en lo que respecta al criterio de la **razonabilidad**, este tendría sentido como un criterio lógico que coadyuve a enlazar la causa con el efecto, pero no como un test adicional que exija evaluar las razones por las que se incurrió en el gasto.
8. Los límites objetivos a la deducibilidad de ciertos gastos no son un reflejo del principio de causalidad, y si bien en algunos casos pueden tener una justificación en el combate a la elusión fiscal, el resto de los supuestos hoy comprendidos en los literales a la z del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, podrían representar vulneraciones al principio de capacidad contributiva, al generarse con la prohibición de la deducción, una renta neta ficticia.

Concluyo estas breves, pero sustanciosas meditaciones, sobre la causalidad y su papel en el Derecho Tributario, con la esperanza de haber generado en el lector, reflexiones propias sobre tan cotidiana realidad, cuyos fundamentos damos por obvios e inmutables. Como decía GRAHAM BELL, “De vez en cuando vale la pena salirse del camino, sumergirse en un bosque. Encontrarás cosas que nunca habías visto.”