



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL  
PIRHUA

# ANÁLISIS DE LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Grecia Mattos-Mena

Piura, septiembre de 2018

FACULTAD DE DERECHO

Área Departamental de Derecho



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

**UNIVERSIDAD DE PIURA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**PROGRAMA ACADÉMICO DE DERECHO**



**Análisis de la deducción de los gastos por Responsabilidad Social  
Empresarial**

**Tesis para optar el título de Abogado**

**Grecia Aurora Mattos Mena**

**Asesor: Mgtr. Guillermo Andrés Chang Chuyes**

**Piura, setiembre 2018**



## **Aprobación**

Tesis titulada “*Análisis de la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial*”, presentada por la bachiller Grecia Aurora Mattos Mena en cumplimiento a los requisitos para optar el Título de Abogado, fue aprobada por el Director de tesis Mgtr. Guillermo Andrés Chang Chuyes.

---

Director de Tesis



## **Dedicatoria**

A Dios por ser mi camino.

A mi madre Marleny por su amor incondicional, a mi hermana Madí por su apoyo constante, a mi padre Rolando por ser este uno de sus sueños hecho realidad, a mis hermanos Enver y Diego.

A mi asesor Mgtr. Guillermo Chang, por confiar en mí, guiarme y permitirme asumir retos con responsabilidad.

A mi familia, amigos y a todo lector a quien le resulte útil esta investigación.



## **Agradecimiento**

Manifiesto mi sincero agradecimiento a mi querida madre, por su comprensión y apoyo incondicional de siempre.

Agradezco también y principalmente, a mi querido asesor el Mgtr. Guillermo Chang, por su orientación, confianza y exigencia durante el desarrollo de esta investigación.

Asimismo, de manera muy especial, quiero expresar mi agradecimiento a los docentes y personal administrativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, quienes siempre me mostraron mucha comprensión, soporte y aliento durante el desarrollo de este trabajo. Quisiera hacer una mención muy particular para agradecer a la Dra. Susana Mosquera, en quien siempre encontré una persona dispuesta para escucharme y orientarme en los avances de mi investigación con criterios jurídicos sistemáticos e interesantes, para el desarrollo de la misma.



## Resumen Analítico – Informativo

### **Análisis de la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial.**

**Grecia Aurora Mattos Mena.**

**Asesor: Mgtr. Guillermo Andrés Chang Chuyes.**

**Tesis de Grado.**

**Licenciado en Derecho.**

**Universidad de Piura. Facultad de Derecho.**

**Piura, ..... 2018.**

**Palabras claves:** Gastos / Responsabilidad Social Empresarial / Impuesto a la Renta / Principio de causalidad/ deducción.

**Descripción:** Tesis de grado en Derecho perteneciente a la línea de investigación sobre la posibilidad de la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial.

La autora presenta el resultado de esta investigación respecto al estudio de la Responsabilidad Social Empresarial en el ordenamiento jurídico peruano con la finalidad de identificar su vinculación en el Derecho Tributario, a efectos de señalar si es posible deducir gastos de dicha naturaleza del Impuesto a la Renta Empresarial.

#### **Contenido:**

El texto de la tesis está dividido en tres partes: la primera analiza el concepto de Responsabilidad Social y la vinculación que esta genera en los agentes que se desarrollan en la sociedad de acuerdo al sistema normativo peruano. La segunda parte estudia las normas legales, las resoluciones administrativas y jurisprudenciales, así como la doctrina, para identificar el tratamiento tributario que reciben y que deberían recibir las inversiones por conceptos de Responsabilidad Social Empresarial. Y la tercera parte realiza un análisis más detallado del principio de causalidad como presupuesto para la deducción de gastos de dicha naturaleza.

**Metodología:** Método descriptivo y analítico.

**Conclusiones:** En el sistema tributario peruano es posible deducir un gasto por Responsabilidad Social Empresarial siempre que este se encuentre vinculado al cumplimiento del principio de causalidad, es decir, que dicho gasto permita generar renta de tercera categoría o ayude a mantener la fuente que produce la misma. La interpretación de dicho principio se debe realizar según cada caso en concreto, permitiéndose, de ser necesario, complementarlo con criterios adicionales como lo son: la razonabilidad, proporcionalidad y generalidad del gasto.

**Fuentes:** Constitución Política del Perú, Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta, resoluciones del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema, doctrina respecto al Impuesto a la Renta y principio de causalidad.

**Fecha de elaboración resumen:** 27 de agosto de 2018.



## Tabla de Contenidos

<b>Introducción</b> .....	1
 <b>Capítulo 1: Planteamiento del problema y conceptos esenciales</b> .....	5
1.1. Análisis del concepto de Responsabilidad Social.....	5
1.1.1. Identificación de la Responsabilidad Social como un concepto social y una actividad de fomento en el sistema normativo peruano.....	6
1.1.2. Su identificación actual como un deber general y con otras situaciones jurídicas subjetivas pasivas.....	8
1.1.3. La Responsabilidad Social Empresarial y los efectos tributarios.....	11
1.2. La visión postmoderna de la Responsabilidad Social Empresarial: una posibilidad para aceptarla como un concepto deducible del Impuesto a la Renta.....	13
1.3. Punto de partida: la identificación de los requisitos esenciales para la deducción de gastos.....	16
 <b>Capítulo 2: Análisis de los gastos de Responsabilidad Social en algunas fuentes del Derecho Peruano</b> .....	19
2.1. Análisis de la Ley .....	20
2.1.1. Identificación de gastos con carácter social en la normativa del Impuesto a la Renta.....	20
2.1.2. Un caso especial: la inexistencia de gastos de Responsabilidad Social en la normativa de minería y de hidrocarburos.....	24
2.2. Las soluciones administrativas y jurisprudenciales al planteamiento del problema en el Ordenamiento jurídico peruano e identificación de criterios adoptados .....	26
2.2.1. Resoluciones del Tribunal Fiscal .....	26
2.2.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal con continuación en la Corte Suprema.....	29
2.2.3. Apreciación crítica de las resoluciones emitidas .....	33
2.2.4. Identificación de criterios adoptados .....	37

<b>Capítulo 3: El principio de causalidad como posibilidad para la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial .....</b>	<b>41</b>
3.1. Análisis doctrinal, legal y administrativo del principio de causalidad.....	41
3.1.1. Análisis doctrinal del principio de causalidad .....	41
3.1.2. Análisis de los supuestos generadores de renta de tercera categoría, su identificación con las teorías de renta y su relación con el principio de causalidad .....	43
3.1.3. Análisis crítico de las resoluciones administrativas emitidas sobre el principio de causalidad .....	52
3.2. Su aplicación al caso de Responsabilidad Social Empresarial .....	55
<b>Conclusiones .....</b>	<b>59</b>
<b>Referencias bibliográficas.....</b>	<b>63</b>
<b>Resoluciones administrativas y judiciales .....</b>	<b>67</b>

## Introducción

El desarrollo de la actividad empresarial por parte del sector privado es uno de los pilares que el Estado Peruano busca promover a través del reconocimiento expreso del Derecho de empresa. Sin embargo, dicha libertad encuentra limitaciones en cada uno de los principios normativos que el Estado señale en beneficio de la persona y del orden social. Dentro de los principios que rige la actuación empresarial se encuentran los del Modelo Social y Democrático de Derecho, propio de nuestro sistema constitucional peruano, el cual acoge al modelo de Economía Social de Mercado. Este modelo económico constitucional surge en Alemania en el año 1930 en la llamada Escuela de Friburgo y se implanta después de la Segunda Guerra Mundial en dicho país. En el sistema constitucional peruano, el modelo de Economía Social de Mercado se encuentra desde la Constitución de 1979. Para KRESALJA y OCHOA en la visión postmoderna, el Modelo Social Económico ya no tiene solo como parte de sus objetivos prioritarios la libertad económica y la justicia social, sino que exige que se promueva una forma de producción viable desde el punto de vista social y ambiental en beneficio de la propia persona<sup>1</sup>.

En relación a esta finalidad social y económica es pertinente el concepto de responsabilidad social que se encuentra íntimamente vinculado al concepto de desarrollo sostenible. Ambas nociones expresan que el desarrollo de la actividad empresarial debe ser realizado bajo el respeto de los elementos sociales, ello en razón de que los derechos de la persona no son excluyentes de los intereses de la sociedad. La responsabilidad social en el sistema peruano se enfatiza desde el año 2015, año en el que se plantean los diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de la Naciones Unidas, de la cual el Perú forma parte.

Atendiendo a que el empresario es quien realiza actividad económica y es a él a quien corresponde dar cumplimiento a una serie de obligaciones legales, entre ellas las sociales y tributarias, resulta muy oportuno identificar la vinculación que puede generar la responsabilidad social en el sistema peruano y en cada uno de los sujetos que forman parte del mismo, con especial interés en los miembros del sector empresarial. Asimismo, nos interesa identificar si es posible que un gasto invertido en actividades de responsabilidad social pueda obtener alguna ventaja tributaria a favor del empresario así como determinar los criterios o supuestos que hagan viable esta alternativa. Bajo el mismo sentido, la integración de

---

<sup>1</sup> Cfr. KRESALJA B. y OCHOA C., *Derecho Constitucional Económico*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, pp. 356, 357.

conceptos como empresario, responsabilidad social, Impuesto a la Renta empresarial y modelo de Economía Social de Mercado hace necesario tener claro que el sistema tributario exige que cuando la empresa genera utilidad o renta en el desarrollo de sus actividades se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, previa deducción de algunos conceptos que hayan ayudado a obtenerla.

En razón de ello, la presente investigación tiene como propósito identificar los lineamientos de la deducción de gastos existentes en la Ley del Impuesto a la Renta que permitan de manera concreta la deducción de gastos de responsabilidad social, aun cuando este supuesto no se encuentre señalado de manera expresa en la normativa. Al respecto, la normativa tributaria vigente solo permite deducir un gasto, con independencia de su naturaleza, en la medida que se encuentre vinculado con la actividad empresarial y con la generación de renta que esta persigue o el mantenimiento de la fuente que genera la empresa. Identificándose de este modo que, la respuesta jurídica para la deducción de un gasto de responsabilidad social se encuentra en la vinculación del mismo con el principio de causalidad. A efectos de dar respuesta a nuestros objetivos planteados, la presente investigación ha sido dividida en tres capítulos:

El primer capítulo tiene como propósito realizar un análisis del concepto de responsabilidad social y de la normativa vigente peruana con la finalidad de identificar la vinculación que genera la responsabilidad social en los diferentes agentes que se desarrollan en la sociedad, tomando en consideración el elemento personal y ambiental que forman parte de la misma. Sobre este aspecto hemos logrado identificar que la responsabilidad social se reconoce como un deber público toda vez que el respeto de los elementos sociales que la conforman se realiza en beneficio del interés general. Como una medida de concreción, la legislación vigente de la Ley General del Ambiente apuesta un poco más por la realización de las actividades de responsabilidad social afirmando que esta es una obligación que deben asumir los empresarios. Por otro lado, la exigencia de la presentación de certificación ambiental que exige la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental como requisito para iniciar actividades en donde se pueda generar un impacto ambiental nos permite concluir que en casos como este, en que el desarrollo de una actividad empresarial se encuentra condicionado al cumplimiento de la entrega de dicha certificación, la realización de alguna actividad que promueve la responsabilidad social se configura como una carga.

Asimismo, en este apartado se pretende dar un primer acercamiento respecto a la responsabilidad social y las medidas tributarias que se pueden adoptar en relación a ella. Además hemos creído conveniente realizar un análisis de la consideración de “empresa

socialmente responsable” y del impacto que esta genera en la rentabilidad de la misma, a efectos de afirmar que en supuestos como este el gasto resulta ser causal.

El segundo capítulo realiza un análisis legal, administrativo, jurisprudencial y doctrinario del sistema tributario peruano a efectos de identificar si en la normativa vigente del Impuesto a la Renta se encuentran detallados algunos gastos que ostenten un criterio social. De igual modo, se realiza un análisis de los diferentes pronunciamientos del Tribunal Fiscal, como órgano de última instancia en sede administrativa, con la finalidad de identificar los criterios que adopta para la procedencia o reparo de algunos gastos que tienen un matiz social. Aunado a dichos análisis, se examina algunos pronunciamientos de la Corte Suprema respecto de los cuales se identifica criterios con mayor razonabilidad que las resoluciones administrativas, debido a que permiten la deducción de gastos en la medida que se acredite la causalidad de los mismos.

El tercer capítulo busca determinar criterios concretos en base al análisis de la propia naturaleza de la renta, el estudio del principio de causalidad a nivel legal, jurisprudencial y doctrinario como único supuesto que permite identificar la posibilidad de la deducción de un gasto de responsabilidad social en un proceso de determinación de renta.

Finalmente, concluimos este breve análisis señalando la conveniencia de establecer legislativamente la posibilidad de deducir gastos de responsabilidad social del Impuesto a la Renta lo cual facilitaría la realización de actividades de responsabilidad social por parte del sector empresarial, previa delimitación de criterios cuantitativos y cualitativos que generen seguridad jurídica respecto de la deducción de dichas inversiones. Pero, principalmente, dicha medida tributaria permitiría la concreción de objetivos del Modelo Social y Democrático y los del Modelo Social Económico que posibilita el desarrollo económico y social de nuestro país. De esta forma, se promueve la colaboración del sector privado en el cumplimiento de los fines sociales que el Estado tiene a su cargo. Ello, en beneficio del interés general que finalmente es una de las razones principales del Derecho público. Sin embargo, ha de quedar claro que los planteamientos señalados son una alternativa de colaboración del sector privado que tiene repercusiones tributarias sin que ello impida que el Estado pueda recurrir a otras medidas legislativas o de políticas públicas que también promuevan la realización de las actividades de responsabilidad social, como lo ha sido la realización de la modalidad Obras por Impuestos.



## Capítulo 1

### Planteamiento del problema y conceptos esenciales

#### 1.1. Análisis del concepto de Responsabilidad Social

En el estudio de la responsabilidad social se recurre a una conocida definición brindada por el “Consejo Empresarial Mundial para el desarrollo sostenible” el mismo que identifica a la responsabilidad social como el compromiso de los negocios para contribuir al desarrollo económico sostenible, trabajando con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la comunidad en general para mejorar su calidad de vida<sup>2</sup>. Bajo el mismo sentido CÓRDOVA Y BARRENECHEA reconocen que “la responsabilidad social es, en líneas generales, el conjunto de políticas, estrategias y acciones implementadas por las empresas para contribuir al desarrollo económico sostenible, prestando especial atención al bienestar social y ambiental”<sup>3</sup>.

De acuerdo con lo expuesto, el concepto de responsabilidad social empresarial se encuentra íntimamente vinculado al concepto de “sostenibilidad” ya que bajo esta concepción, la creación de valor económico de la empresa no excluye el respeto de los derechos de aquellos con quienes la empresa se desarrolla a través de un enfoque de desarrollo sostenible<sup>4</sup>. Según el Informe de la “Comisión mundial sobre el medio ambiente y el desarrollo”, el desarrollo sostenible permite la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades y cuyos pilares fundamentales son: el desarrollo económico, el desarrollo social y la protección del ambiente<sup>5</sup>. En este sentido, CÓRDOVA Y BARRENECHEA, citando a BALTAZAR CARAVEDO reconocen que la responsabilidad social se ha convertido en “uno de los desafíos de las empresas, bajo la nueva cultura social y empresarial (...) para también contribuir a crear un clima social más armónico, más integrador, de mayor beneficio para todos los que se encuentran en la sociedad en la que actúa la entidad empresarial”<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Para mayor referencia de este término Cfr. Naciones Unidas. CEPAL, “Responsabilidad Social Corporativa en América Latina: Una visión empresarial”, Santiago de Chile, 2004 [en línea] [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214_es.pdf) [Consultado 02.07.2018].

<sup>3</sup> CÓRDOVA ARCE, A., y BARRENECHEA SALAZAR, L., “Impuesto a la renta y responsabilidad social”, *IUS ET VERITAS* 46, 2013, p.365.p.362.

<sup>4</sup> Cfr. BARBACHAN, M., “La responsabilidad social empresarial en el Perú: desafíos y oportunidades”, *InnovaG2*, 2017.p.57, [en línea] <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/innovag/article/view/18749/18989>[Consultado 04.07.2018].

<sup>5</sup> Cfr. Naciones Unidas, Desarrollo sostenible [en línea] <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml> [Consultado 19.03.2018].

<sup>6</sup> CÓRDOVA ARCE, A., y BARRENECHEA SALAZAR, L., op. cit., pp.365, 366.

El concepto de responsabilidad empresarial tiene un ámbito de aplicación interno, referido a los derechos de los trabajadores, el clima laboral dentro de la empresa y un buen gobierno corporativo; y de otro lado, un ámbito de aplicación externo, que enfatiza las relaciones entre la empresa, la comunidad y su entorno<sup>7</sup>. En ese sentido, es posible afirmar que la responsabilidad social empresarial implica la adopción de una serie de medidas por parte del sector empresarial para mejorar las condiciones sociales y ambientales del entorno interno o externo en donde las personas desarrollen actividades.

### ***1.1.1. Identificación de la Responsabilidad Social como un concepto social y una actividad de fomento en el sistema normativo peruano***

El Perú es uno de los países miembros de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de las Naciones Unidas, la misma que promueve la “Agenda 2030” para el desarrollo sostenible en los 193 Estados Miembros que la suscribieron. La sostenibilidad económica, social y ambiental que persigue la Agenda 2030 se encuentra íntimamente relacionada con la Responsabilidad Social, toda vez que enfoca el desarrollo de sus objetivos en tres sectores importantes: el ámbito económico, el social y el ambiental de una sociedad. Desde el año 2015, fecha en que se suscribió la Agenda 2030, el Perú asumió una tarea más inclusiva para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible con la finalidad de materializar una sociedad menos desigual a través de la promoción de los mismos y la implementación de políticas públicas.

Sin embargo, es preciso mencionar que desde años previos se ha desarrollado jurisprudencial y legislativamente el interés de algunas instituciones públicas por la promoción de dichas actividades. Así, por ejemplo, en el año 2004 el Tribunal Constitucional Peruano en el Expediente N°0048-2004-PI/TC, resaltando la importancia del Modelo Social y Democrático de nuestro país, así como la Economía Social de Mercado, reconoció que la responsabilidad social constituye una exigencia de las empresas, de forma ineludible<sup>8</sup>. Manteniendo dicho criterio en la resolución del Expediente N°3343-2007-PA/TC<sup>9</sup>. Asimismo, en el año 2005, mediante la Ley General del Ambiente, Ley N°28611, el poder legislativo señaló que dentro de los objetivos de la planificación y del ordenamiento territorial se encuentra: “(...) Fomentar el desarrollo de tecnologías limpias y de responsabilidad social”<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr. Ídem, p.367.

<sup>8</sup> Cfr. Fundamento 25 de la sentencia del Expediente N°0048-2004-PI/TC.

<sup>9</sup> Cfr. Fundamento 21 de la sentencia del Expediente N°3343-2007-PA/TC.

<sup>10</sup> Inciso “f” del artículo 20 de la Ley N°28611, Ley General del Ambiente.

Por otro lado, la normativa en referencia también establece que: “El Estado promueve, difunde y facilita la **adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa**, entendiendo que esta constituye un conjunto de acciones orientadas al establecimiento de un adecuado ambiente de trabajo, así como de relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de operaciones”<sup>11</sup>. (Negrita agregada). Bajo un sentido similar, la normativa señala que “el sector privado contribuye al funcionamiento de la gestión ambiental sobre la base de principios de internalización de costos y de responsabilidad ambiental, sin perjuicio de otras acciones que emprendan en el marco de sus políticas de responsabilidad social, así como de otras contribuciones de carácter voluntario”<sup>12</sup>.

La regulación de nuestro sistema normativo, claramente señala que el Estado tiene especial interés en la realización de actividades tendientes a materializar la responsabilidad social empresarial con el apoyo de los agentes económicos que se desarrollan en el sistema como lo ha venido reconociendo el Tribunal Constitucional<sup>13</sup>. Sin embargo, existe un criterio que llama mucho la atención y que podría generar complicaciones al momento de hacer exigible el cumplimiento de la responsabilidad social, nos referimos al calificativo de “actividades asumidas de manera voluntaria por el sector privado” cuando se hace referencia a ella. Con lo cual las buenas intenciones de realización de dichas actividades de responsabilidad social pueden frustrarse en su cumplimiento si no se hacen exigibles u obligatorias. Identificándose de esta manera que el Estado busca materializar dichos fines sociales con la sola promoción, fomento, difusión y reconocimiento de la contribución del sector empresarial en la realización de los fines de responsabilidad social.

Bajo los términos del Derecho Administrativo, dicha “actividad de promoción” de la responsabilidad social se conoce como actividad de fomento. Para MARTÍNEZ LÓPEZ- MUÑIZ la noción de fomento hace referencia a los fines de la actividad Pública<sup>14</sup>. En ese sentido, el sistema peruano busca la realización de la responsabilidad social como concreción del Modelo Social y Democrático propio de nuestro sistema constitucional<sup>15</sup>. Al respecto, es interesante analizar el planteamiento de LANDA, ex presidente del Tribunal Constitucional

---

<sup>11</sup> Artículo 78 de la Ley N°28611, Ley General del Ambiente.

<sup>12</sup> Artículo 40 de la Ley N°28611, Ley General del Ambiente.

<sup>13</sup> Cfr. Expediente N°0048-2004-PI/TC y N°3343-2007-PA/TC.

<sup>14</sup> Cfr. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., “La actividad administrativa dispensadora de ayudas y recompensas: una alternativa conceptual al fomento en la teoría de los modos de acción de la Administración”, en *Libro Homenaje al Profesor VILLAR PALASÍ*, Civitas, Madrid 1989, pp.751 y 752 en ABRUÑA PUYOL, A., *Lección Vigésima: La Actividad Administrativa (II). La actividad ablatória y la actividad de fomento*, Universidad de Piura, 2015.

<sup>15</sup> Cfr. artículo 43 de la Constitución Política del Perú el cual reconoce que “La República del Perú es democrática, social (...)”.

citado por KRESALJA Y OCHOA, al señalar que “la Economía Social de Mercado es el modelo económico del Estado Social de Derecho. En esta concepción no puede haber neutralidad cuando un alto porcentaje de población vive en condiciones de pobreza severa, de ahí que para superar tal condición, tanto el Estado como los particulares, tienen un deber de cumplir una acción decidida, a fin de promover las condiciones para que la dignidad humana sea efectiva”<sup>16</sup>. En este punto de vista se comparte que la promoción del modelo de Estado Social de Derecho no es una obligación que en sí misma solo corresponda al Estado, sino que este deber se comparte y se hace extensivo a los particulares. Sin embargo, para que esa actividad de fomento pueda vincular a los ciudadanos y a las personas jurídicas es necesario que el Estado adopte determinadas medidas legislativas que permitan reconocer que las acciones de responsabilidad social puedan ser exigibles.

Como bien reconoce MACERA TIRAGALLO citando a PAREJO ALFONSO: “(...) el Estado Social no es el único principio superior determinante del Estado”<sup>17</sup>. Esta observación implica que el Estado tome medidas que se encuentren en armonía con todo el sistema, por lo cual una conducta podrá ser exigida en la medida que se encuentre regulada. Bajo esa apreciación resulta oportuno el planteamiento de MACERA TIRAGALLO: “(...) en su cometido de ordenar las actividades empresariales desde preocupaciones ecológicas, los poderes públicos habrán de adoptar medidas democráticamente legitimadas (exigencia derivada del Estado democrático) y respetuosas de la legalidad (exigencia derivada del Estado de Derecho)”<sup>18</sup>. Dichos planteamientos nos dejan claro que si bien el modelo de Estado sirve de inspiración para establecer un lineamiento de actuación de los diferentes agentes, es necesario que las exigencias o deberes en sentido estricto sean señalados en las normativas.

### ***1.1.2. Su identificación actual como un deber general y con otras situaciones jurídicas subjetivas pasivas***

El poder público en ejercicio de sus potestades puede imponer y exigir a los ciudadanos o administrados el cumplimiento de determinadas acciones conocidas como situaciones jurídicas pasivas. En este apartado buscaré identificar cómo se encuentra obligado el administrado respecto a la responsabilidad social. Para ello es necesario señalar que, como ciudadanos, todos ostentamos el estatus de administrados. Sin embargo, al entrar en una

---

<sup>16</sup> KRESALJA B. y OCHOA C., op. cit., p. 355.

<sup>17</sup> MACERA TIRAGALLO, B., *El deber industrial de respetar el ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.159.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

relación concreta con la administración ostentamos la característica de ser administrados cualificados<sup>19</sup>.

Si tomamos en cuenta la clasificación de SANTAMARÍA PASTOR<sup>20</sup> respecto a las situaciones jurídicas pasivas en las que pueda incurrir un administrado en su relación con la Administración Pública se aprecia que el administrado puede: 1) Estar ante una situación de sujeción que implica soportar la actuación de un tercero o 2) Realizar una actuación positiva o negativa que puede ser identificada como: a) Una obligación b) una carga o c) un deber público. La distinción de la obligación, la carga o el deber público, radica en la satisfacción del interés de un tercero, del propio titular y del interés general, respectivamente.

De manera precedente ha quedado establecido que la responsabilidad social empresarial se enfoca en el ámbito social y ambiental. Algunas disposiciones constitucionales vigentes en nuestro sistema jurídico señalan: “Toda persona tiene derecho a: “(...) gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida”<sup>21</sup>. Asimismo, se reconoce que: “(...) El Estado promueve condiciones para el progreso social y económico, en especial mediante políticas de fomento de empleo productivo y de educación para el trabajo”<sup>22</sup>.

Para el desarrollo económico, cobra especial importancia que nuestro sistema constitucional haya reconocido que “el Estado (...) garantiza la libertad de empresa (...)”<sup>23</sup>. Sin embargo, en el mismo cuerpo normativo, dicha libertad ha sido clasificada dentro de la categoría de derechos sociales económicos. Tal reconocimiento, implica que la libertad de empresa ostente a su vez la naturaleza de derecho fundamental en la categoría de social económico. Este reconocimiento exige que el Estado adopte medidas que permitan la correcta concreción del ejercicio del derecho de empresa con el debido respeto de los elementos sociales.

Los planteamientos normativos generales que existen respecto a la responsabilidad social empresarial y de los conceptos que se encuentran vinculados a ella, permiten identificar que, en la clasificación propuesta de las situaciones jurídicas pasivas, la responsabilidad social vincula a los ciudadanos como un “deber público” debido a que esta se realiza en beneficio del interés general. Sin embargo, el reconocimiento de un concepto jurídico como un deber público genera limitaciones para la exigencia de su cumplimiento. Sobre el asunto en

---

<sup>19</sup> Dicha clasificación es una propuesta de García de Enterría Cfr. ABRUÑA PUYOL, A., *Lección Décimo Sexta: El administrado y sus situaciones jurídicas*, Universidad de Piura, 2013, p.2.

<sup>20</sup> Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de Estudios Ramón Aceres, Madrid, 1991, pp.899- 902.

<sup>21</sup> Numeral 22 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú.

<sup>22</sup> Artículo 23 de la Constitución Política del Perú.

<sup>23</sup> Artículo 59 de la Constitución Política del Perú.

referencia, GARRIDO FALLA considera que el deber público tiene un carácter genérico o abstracto<sup>24</sup> y bajo un sentido similar SANTAMARÍA PASTOR señala que “(...) el deber abstracto no representa nada jurídicamente para el ciudadano, en tanto no se transforme en una obligación mediante un proceso de *accertamento* o concreción sucesiva”<sup>25</sup>.

En ese sentido, la consideración de la responsabilidad social como un deber público dificulta su materialización exitosa. Ello atiende a que se entenderá exigida en abstracto o de manera amplia. Sin embargo, existe otra alternativa para concretar la responsabilidad social, se trata de la adopción de diferentes medidas legislativas por parte del Poder Público en los diferentes sectores de la sociedad. Un análisis del sistema vigente peruano permite identificar que a nivel legislativo, en el sector ambiental, minero y laboral, ya ha existido un avance para su exigencia toda vez que las actividades de responsabilidad social han sido identificadas como una “obligación” al hacerse uso del término “deber” cuando se hace alusión a estas. Al respecto, la normativa ambiental ha señalado que “(...) el desarrollo de toda actividad empresarial **debe efectuarse teniendo en cuenta la implementación de políticas de gestión ambiental y de responsabilidad social**”<sup>26</sup>. (Negrita agregada). Por otro lado, en el sector minería se ha regulado que “(...) se impondrán sanciones y multas a los titulares de Derechos mineros con sus obligaciones o infrinjan disposiciones (...) y el Código del Medio Ambiente”<sup>27</sup>.

El Ministerio de Trabajo no ha sido indiferente a la propuesta de crear mejores condiciones sociales. En ese sentido se creó el programa Perú Responsable<sup>28</sup> que busca la realización de la responsabilidad social en la generación y obtención de los empleos. Con lo cual, sea posible afirmar que probablemente el sistema normativo vigente no sea el que falle pero sí los organismos encargados de verificar el cumplimiento de las exigencias normativas.

Las medidas legislativas encuentran justificaciones razonables en los propios límites de la libertad de empresa. Al respecto nos parece conveniente el planteamiento de MACERA TIRAGALLO quien considera que la libertad de empresa ostenta:<sup>29</sup> 1) Un límite objetivo de dicha libertad que se encuentra el deber de respetar el ambiente. 2) Un límite de la propia naturaleza de la libertad de empresa a través del expreso reconocimiento del “deber de no perjudicar a los demás” y de “desarrollar la actividad empresarial de acuerdo a la finalidad”.

---

<sup>24</sup> Cfr. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 1989, p. 362.

<sup>25</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J., op. cit., p.902.

<sup>26</sup> Literal “i” del artículo 11 Ley N°28611, Ley General del Ambiente.

<sup>27</sup> Inciso “I” del artículo 101 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>28</sup> Programa creado mediante Decreto Supremo N°015-2011-TR.

<sup>29</sup> Cfr. MACERA TIRAGALLO, B., op. cit., p.110.

Por otro lado, es posible afirmar que en nuestro sistema jurídico vigente las actividades de responsabilidad social pueden ser identificadas como una carga. Ello se aprecia a través de la exigencia de la presentación de la certificación ambiental señalada por la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental para iniciar la ejecución de proyectos o actividades de construcciones, obras, comerciales, servicios que puedan causar impactos ambientales negativos significativos<sup>30</sup>. En ese sentido, se puede afirmar que la obtención de dicho certificado ambiental representa para el empresario una carga establecida por nuestro sistema jurídico y que a su vez, tiene como efecto condicionar el ejercicio de un derecho preexistente, tal como lo expone MACERA TIRAGALLO<sup>31</sup>.

En razón de los argumentos planteados, es posible concluir que la responsabilidad social vincula de manera general a los administrados toda vez que se identifica como un “deber público” que necesariamente debe ser realizado en beneficio del interés general a través de la generación de mejores condiciones sociales y ambientales en beneficio de la comunidad. Por otro lado, la normativa de determinados sectores entre ellos: el ambiental, el de minería y el laboral, han determinado que la responsabilidad social vincule de manera obligatoria a los empresarios en el desarrollo de sus actividades. Y en algún otro supuesto, puede darse el caso que la realización de actividades de responsabilidad social pueda considerarse como una carga, siempre que se establezca que estas se configuren como un requisito para dar inicio a la actividad empresarial.

### ***1.1.3. La Responsabilidad Social Empresarial y los efectos tributarios***

Hasta el momento se ha identificado que la responsabilidad social es un concepto social que pretende ser promovida por el Estado a través de la adopción de algunas medidas legislativas que permitan materializarla. Sin embargo, como señalábamos de manera precedente, la materialización de dichas acciones se logrará a través de la exigencia legislativa de los diferentes sectores. De manera especial, en materia tributaria en donde el principio de legalidad permite o limita la actuación de los poderes públicos.

---

<sup>30</sup> Cfr. artículo 3 de la Ley N°27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental. El mismo que señala que: “No podrá iniciarse la ejecución de proyectos ni actividades de servicios y comercio referidos en el artículo 2 y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental contenida en la Resolución expedida por la respectiva autoridad competente”.

<sup>31</sup> Cfr. MACERA TIRAGALLO, B., op. cit., p.110.

En la normativa del Impuesto a la Renta<sup>32</sup> no existe una expresa mención de gastos de dicha naturaleza, con lo cual, se hace necesario buscar razones válidas que permitan afirmar la posibilidad de deducir gastos de responsabilidad social empresarial. Realizando un análisis de los gastos que no pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta identificamos que el sistema tributario considera que “no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...) d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”<sup>33</sup>.

De manera precedente se señalaba que las acciones de responsabilidad social se consideran como acciones voluntarias que buscan ser promovidas por el Estado y materializadas con el apoyo del sector privado. Sin embargo, ha de quedar claro que la ‘voluntariedad’ no es sinónimo de ‘liberalidad’. Con lo cual, es posible afirmar que el carácter voluntario de la realización de las actividades de responsabilidad social no hace que dichos conceptos incurran en una causal de improcedencia de su deducción.

La Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de no haber señalado como deducible un gasto de responsabilidad social, tampoco niega dicha posibilidad. Por lo cual, el cumplimiento del principio de causalidad señalado en el artículo 37 del cuerpo normativo en referencia hace viable la deducción de un gasto de dicha naturaleza. Sin embargo, la falta de criterios concretos que otorguen seguridad o certeza jurídica respecto a la posibilidad de deducir un gasto de dicha índole, genera inconvenientes para que el empresario opte por la inversión de los mismos.

En nuestro sistema normativo se encuentra vigente la figura de Obra por Impuestos<sup>34</sup> la cual facilita la realización de actividades de responsabilidad social y que ha sido satisfactoriamente acogida en el sector empresarial por otorgar certeza jurídica de la disminución de impuesto. La modalidad de Obra por Impuestos permite la disminución del pago del Impuesto a la Renta por la colaboración en el financiamiento para la realización de una obra de infraestructura de necesidad regional y local de gran impacto social. En ese sentido, se aprecia que esta es una concreción legislativa que permite, promueve y facilita la realización de acciones de responsabilidad social por parte del sector privado.

---

<sup>32</sup> Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>33</sup> Artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>34</sup> La modalidad de Obra por impuestos se regula mediante Ley N°29230. A través de dicha modalidad, el inversionista recibe un Certificado de Inversión Pública Regional y Local-Tesoro Público (CIPRL) que podrá ser utilizado para el pago del impuesto a la renta, como respuesta al financiamiento anticipado de un proyecto de gran impacto social.

## 1.2. La visión postmoderna de la Responsabilidad Social Empresarial: una posibilidad para aceptarla como un concepto deducible del Impuesto a la Renta

La teoría de los *stakeholders* reconoce que la actividad empresarial afecta a muchos sectores de la sociedad y, por ende, dicho impacto debería ser considerado dentro de la planificación preventiva de las estrategias empresariales<sup>35</sup>. Los consumidores actuales son quienes, cada vez más, se encuentran interesados en que el empresario muestre preocupación por los elementos sociales y ambientales durante las diferentes estrategias de planificación y ejecución de dichas políticas, las mismas que son premiadas al momento de adquirir los bienes o servicios ofrecidos. Los resultados de la encuesta denominada “El consumidor frente a la responsabilidad social corporativa de las marcas”<sup>36</sup> realizada por Nielsen<sup>37</sup>, señala que el 36% de los consumidores tiene muy en cuenta que la compañía sea conocida por sus valores sociales y otro 36 % por su compromiso medioambiental al momento de realizar una compra<sup>38</sup>. Con lo cual, se aprecia que más de un cuarto del total de las personas entrevistadas, de una población de diferentes continentes, presentan predisposición por adquirir un producto debido a las políticas sociales que desarrolla la empresa que lo ofrece.

Otro estudio de mercado realizado en Europa muestra que la calificación de “empresa socialmente responsable” es un atributo que genera gran impacto en la comunidad logrando la aceptación de la empresa, junto a una mayor disposición para el consumo de los bienes o servicios que esta ofrezca al mercado<sup>39</sup>. Lo cual, a largo plazo, genera un aumento considerable de su rentabilidad. Por otro lado, CARAVEDO afirma que “(...) en las bolsas de Nueva York o Londres, las empresas con prácticas socialmente responsables tienden a tener

<sup>35</sup>Cfr. CORRESPONSABLES FUNDACIÓN “Anuario Corresponsables Perú 2017”, p.14 [en línea] <http://peru.corresponsables.com/publicaciones/anuario-corresponsables-per%C3%BA-2017> [Consultado 06.07.2018].

<sup>36</sup> NIELSEN, Encuesta: El consumidor frente a la responsabilidad social corporativa de las marcas [en línea]<http://www.nielsen.com/es/es/press-room/2015/Cuatro-de-cada-diez-consumidores-pagarias-mas-por-productos-de-empresas-socialmente-comprometidas.html> [Consultado 06.07.2018].

<sup>37</sup> Nielsen Holdings es una compañía global de gestión de información que proporciona una radiografía completa sobre lo que ve y compra el consumidor.

<sup>38</sup> La encuesta fue realizada a más de 30 000 consumidores de 60 países de Asia-Pacífico, Europa, América Latina, Oriente Medio, África y América del Norte que han tenido un hijo en los último cinco años. Se realizó entre el 23 de febrero y el 13 de marzo de 2015. Cfr. Encuesta Nielsen [en línea] <http://www.nielsen.com/es/es/press-room/2015/Cuatro-de-cada-diez-consumidores-pagarias-mas-por-productos-de-empresas-socialmente-comprometidas.html> [Consultado 06.07.2018].

<sup>39</sup> Un estudio de Market & Opinion Research Internacional destaca que un 38% de los consumidores europeos opinan que el compromiso social de una empresa es muy importante a la hora de decidir comprar sus productos o servicios, y un 46% lo consideran bastante importante. En esta línea, se explica que desde finales de los años ochenta se venga desarrollando una línea de investigación en marketing que analiza la influencia que sobre el comportamiento del consumidor tiene la información de la que éste dispone sobre prácticas de Responsabilidad Social Corporativa de la Empresa en BIGNE ALCAÑIZ, E Y CURRÁS PÉREZ, R., “¿Influye la imagen de responsabilidad social en la intención de compra? el papel de identificación del consumidor con la empresa”, *Universia Business Review* 19, 2008, pp. 10, 12, [en línea] <http://www.redalyc.org/pdf/433/43301901.pdf>. [Consultado 03.04.2018].

un nivel de rentabilidad mayor que las otras (...) los consumidores ya no solo compran productos, premian buenas prácticas”<sup>40</sup>. A pesar que dichos estudios no hayan sido realizados en nuestro entorno nacional, nos permiten conocer e identificar que la aceptación de prácticas socialmente responsables son bien acogidas a nivel mundial y que ello tiene un impacto en el consumidor. Siendo así, apreciamos que la nueva perspectiva de la empresa implica que esta ya no sea solamente identificada con la mayor generación de lucro, rentas, ganancias o utilidades sino que, a su vez, manifieste preocupación social, lo cual de manera consecuente generará utilidad. Como bien señala KLIKSBERG, en la actualidad está surgiendo un tipo de empresa que junto al mejoramiento de su producción y su rentabilidad, trata de crear el mayor valor social posible a través de su operación<sup>41</sup>.

Siendo que la empresa es un término propio del derecho mercantil, será necesario remitirnos a lo que esta rama señala al respecto. Según WIELAND el elemento delimitador del Derecho Mercantil es el concepto económico de empresa, este concepto identifica a la empresa como la combinación de fuerzas económicas de factores de producción, capital y trabajo, para la obtención de una ganancia potencialmente ilimitada<sup>42</sup>.

El concepto de obtención de ‘ganancia’ potencialmente ilimitada que señala el Derecho Mercantil como finalidad de la empresa, en materia tributaria, se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta. Al respecto, ha de señalarse que el impuesto que grava la renta recae sobre aquella ‘manifestación de riqueza’, configurándose esta en el aspecto material de la hipótesis de incidencia<sup>43</sup> de dicho impuesto. El Estado peruano, en base a la potestad tributaria que le ha sido asignada por el poder constituyente, ha señalado que **cuando la empresa genera utilidad durante el ejercicio de sus actividades que generan renta gravada se le deberá imponer el pago del Impuesto a la Renta**<sup>44</sup>. (Negrita agregada).

---

<sup>40</sup> CARAVEDO BALTAZAR, G., et al, “La nueva empresa: introducción a la responsabilidad social empresarial, Mesa Redonda”, *THEMIS* 48, 2004, p.249, [en línea] <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9826>. [Consultado 03.04.18].

<sup>41</sup> Cfr. CORRESPONSABLES FUNDACIÓN, op.cit., p.14.

<sup>42</sup> Cfr. ZEGARRA MULÁNOVICH, A., *Notas del curso de Derecho Mercantil I. Parte General*, Universidad de Piura, versión marzo de 2014, p. 13.

<sup>43</sup> Cfr. BRAVO CUCCI, J., “Las donaciones y liberalidades en el Impuesto a la Renta”, *IFA PERÚ*, p.92 [en línea] [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/65\\_05\\_CT22\\_JABC.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/65_05_CT22_JABC.pdf) [Consultado 06.06.2018].

<sup>44</sup> Es necesario aclarar que el impuesto a la renta grava rentas de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría, cada una de ellas producidas por el uso de capital o del trabajo, de manera separada o conjunta según la categoría. Para efectos de desarrollar el presente tema, me enfocaré en la de tercera categoría también conocida como renta empresarial.

Para efectos tributarios se entenderá como empresa a toda aquella persona o entidad ‘perceptora’ de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial<sup>45</sup>.

Por otro lado, es necesario mencionar que la obtención de la renta neta requiere de un extenso procedimiento de determinación, el cual ha sido reconocido en la propia Ley del Impuesto a la Renta y que involucra la deducción de una serie de conceptos, entre ellos costos, gastos, pérdidas, entre otros<sup>46</sup>. Para la obtención de la base imponible del Impuesto a la Renta, se le deberán restar a los ingresos todos los costos computables en que se incurrieron para la obtención de la renta bruta, y a esta última los gastos operativos para la obtención de la renta neta. Posteriormente, se deducirán otros conceptos como lo son las pérdidas tributarias compensables para la obtención del impuesto resultante<sup>47</sup>. Dicho esquema tiene lógica en la propia naturaleza del impuesto ya que para llegar a obtener la renta, como bien explica GARCÍA MULLÍN “(...) es necesario restar una serie de rubros que la van progresivamente depurando. Un grupo de partidas, denominados genéricamente “deducciones” comprende erogaciones que, a grandes rasgos, reflejan los gastos incurridos (...)”<sup>48</sup>. Sin embargo, para la deducción de un gasto, la norma tributaria exige que este debe responder a una causalidad. Respecto al cuestionamiento de si los gastos de responsabilidad social empresarial pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se han dado algunos argumentos que buscan dar respuesta afirmativa a la interrogante planteada. A nuestro criterio, las razones que justifican la posibilidad de deducir gastos de dicha naturaleza son los ya detallados, entre ellos: la concepción postmoderna de empresa y su relación con la responsabilidad social, las cuales señalan que esta última propicia la rentabilidad de la empresa. Y de por medio, se encuentran otras razones de fundamento como lo es el ejercicio de derechos económicos con el respeto o la búsqueda de mayores niveles de realización de la persona, dentro de ellos: el Modelo Social y Democrático de Estado junto al Modelo de Economía Social de Mercado.

---

<sup>45</sup> Cfr. literal “g” del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°122-94-EF.

<sup>46</sup> Determinación de la renta de tercera categoría en Cartilla de instrucciones de determinación de la renta de tercera categoría, SUNAT, 2017 [en línea] [http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera\\_categoria\\_2017.pdf](http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera_categoria_2017.pdf) [Consultado el 20.04. 2018].

<sup>47</sup> Cfr. artículo 20 y 37 Decreto Supremo N°179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta para la obtención de la renta bruta y renta neta, respectivamente. Y el esquema general de determinación del impuesto a la renta, cfr. Determinación de la renta de tercera categoría en Cartilla de instrucciones de determinación de la renta de tercera categoría, SUNAT, 2017 [en línea] [http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera\\_categoria\\_2017.pdf](http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera_categoria_2017.pdf) [Consultado el 20.04. 2018].

<sup>48</sup> GARCÍA MULLIN, R., *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, 1978, p. 120, [en línea] <https://es.scribd.com/document/239761096/RENTA-Roque-Garcia-Mullin1> [Consultado 10.04.18].

La posibilidad de deducir un gasto con independencia de su naturaleza, salvo los límites de la Ley del Impuesto a la Renta, así como la concepción postmoderna de empresa, son razones fuertes para promover que legislativamente se señalen parámetros cualitativos y cuantitativos que permita la deducción de gastos de responsabilidad social. Aunados a dichos principios, existen otros fundamentos propios del modelo Social y Económico de Mercado que resultan ser criterios razonables que promueven el ejercicio de libertad de empresa con políticas que promuevan el debido respeto de la persona y del entorno en que esta se desarrolla.

### **1.3. Punto de partida: la identificación de los requisitos esenciales para la deducción de gastos**

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 ganancias de capital**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)”<sup>49</sup>. (Negrita agregada).

La expresa regulación normativa del principio de causalidad exige que la inversión de los gastos que realiza una empresa debe estar vinculada con el desarrollo de sus actividades o con el giro del negocio para que proceda la deducción de dichas inversiones. Esta afirmación responde a una serie de criterios legales y jurisprudenciales que pasaremos a detallar.

La Administración Tributaria tiene una vinculación positiva con los mandatos o restricciones que señale la norma por lo cual se ve en la necesidad de ajustar su conducta a lo señalado y limitado por ella, a efectos de respetar el principio de legalidad que la vincula<sup>50</sup>.

En el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, detallado de manera precedente, se identifican tres conceptos esenciales que se encuentran vinculados con el cumplimiento de la causalidad. Entre dichos criterios se identifica: la necesidad del gasto, su importancia para la producción de la renta, el mantenimiento de la fuente que la genera y los vinculados con la generación de ganancias de capital. En la Octava Disposición Final y Transitoria de la Ley del Impuesto a la Renta se precisa que: “(...) para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir renta y mantener la fuente a que se refiere el Artículo 37 de la Ley,

---

<sup>49</sup> Artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>50</sup> La ley que vincule a la Administración Tributaria y a los administrados debe respetar los principios de justicia que promueve nuestra norma constitucional. Para el tema en análisis, debe de tratarse de una ley que respete los principios constitucionales tributarios.

éstos 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; entre otros”<sup>51</sup>. (Negrita agregada).

En diferentes resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>52</sup>, los criterios de razonabilidad, normalidad y de proporcionalidad han sido consideradas como criterios interpretativos para la identificación de la causalidad del gasto. La RTF N° 00844-5-2017 indica que “(...) para que un gasto sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de **razonabilidad y proporcionalidad**, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente”<sup>53</sup>. (Negrita agregada). Por otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N°2487-4-2017 se precisa que: “(...) todo gasto debe ser **necesario** y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de **razonabilidad y proporcionalidad**, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente (...)”<sup>54</sup>. (Negrita agregada). Bajo el mismo sentido, dicho Tribunal en la Resolución N°6392-2-2005 señaló que: “Para evaluar si procede aceptar la deducción de determinados gastos para efecto de la determinación del impuesto a la renta (...), debe analizarse su razonabilidad y proporcionalidad, lo cual implica recurrir a **ciertos criterios adicionales, como que los gastos sean normales con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros**, cuando la propia norma no disponga parámetros distintos ni los limite, se debe recurrir a criterios en función a los cuales es posible que pueda ocurrir que ante un gasto similar efectuado por dos empresas, este no sea deducible para una de ellas y sí para la otra”<sup>55</sup>. (Negrita agregada)

Los pronunciamientos del Tribunal Fiscal permiten identificar que para dicho Tribunal la causalidad del gasto, debe ser analizada en cada caso concreto, según criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad de las actividades que desarrolla la empresa.

FERNÁNDEZ ORIGGI considera que “los criterios adicionales no pueden ser entendidos como requisitos que recorten el derecho de los contribuyentes (...) sino como un elemento

---

<sup>51</sup> Décimo octava Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>52</sup> Cfr. Resoluciones del Tribunal Fiscal N°9902-8-2014,10813-3-2010 y 2463-2-2009.

<sup>53</sup> Primer párrafo de la página 03 de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00844-5-2017.

<sup>54</sup> Párrafo 31 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°2487-4-2017.

<sup>55</sup> Párrafo 26 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°6392-2-2005.

adicional de juicio que permita mantener la coherencia de la estructura del Impuesto a la Renta respecto de casos en donde los gastos incurridos son de complejo análisis”<sup>56</sup>. Bajo el mismo sentido, PICÓN GONZÁLES señala que la normalidad y razonabilidad del gasto no deben considerarse como requisitos adicionales a la relación de causalidad sino que deben tenerse en cuenta como aspectos que colaboran en la validación de un gasto<sup>57</sup>. En síntesis, debe quedar claro que la necesidad se restringe a demostrar que el gasto empleado ha estado encaminado a obtener bienes o servicios cuya finalidad haya sido la generación de renta o el mantenimiento de la fuente que genera la misma. Al respecto ha de señalarse que dicho gasto debe generar renta gravada con el impuesto a la renta y que la fuente de la renta empresarial se encuentra básicamente identificada con el capital y el trabajo. Para tal efecto se considerará como renta empresarial gravada la obtenida de los supuestos generadores de la misma. Dicho detalle se encuentra en el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, se concluye que el gasto para ser considerado como causal mínimamente deberá guardar una relación “causa-finalidad determinante” o “causa-efecto” respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, lo cual no significa que el gasto sea indispensable<sup>58</sup> pero sí necesario para las actividades de la empresa.

En ese sentido es posible afirmar que de acuerdo a nuestro sistema normativo vigente, si un gasto de responsabilidad social empresarial cumple conceptualmente con los criterios detallados durante el desarrollo de este apartado, será posible de ser deducido.

---

<sup>56</sup> FERNÁNDEZ ORIGGI, I., *Las deducciones del impuesto a la renta*, Palestra, Lima, 2005, p. 26.

<sup>57</sup> Cfr. PICÓN GONZÁLES, J., *Deducciones del impuesto a la renta empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo*, 3ª edición, Dogma, Lima, 2011, p. 36.

<sup>58</sup> Ídem, p. 26.

## Capítulo 2

### **Análisis de los gastos de Responsabilidad Social en algunas fuentes del Derecho Peruano**

El término “fuente del Derecho”<sup>59</sup> puede aceptar diferentes acepciones. Entre ellas, se encuentra la descripción *iusfilosófica* que considera al Derecho como algo preexistente siempre que se analice en base a una visión iusnaturalista, o según lo creado por el legislador, si se analiza desde una visión positivista. La segunda, es la aproximación *metodológica* que hace referencia a la producción del Derecho, ya que identifica el origen de la norma, es decir, la procedencia de la regla jurídica. Finalmente, se encuentra la perspectiva *cognoscitiva* que alude a los medios materiales por los cuales el operador jurídico toma conocimiento de la obligación jurídica. La importancia de las fuentes del Derecho radica en que estas sirven como criterio orientador para el jurista durante el desarrollo de su labor interpretativa y, en la aplicación del Derecho en el caso concreto.

En el Derecho Tributario se pueden considerar como fuentes del mismo a las disposiciones constitucionales, los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, los decretos supremos, las normas reglamentarias, la jurisprudencia y las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria y la doctrina jurídica<sup>60</sup>.

En el presente apartado se realizará un análisis de la legislación tributaria del Impuesto a la Renta a efectos de identificar si los gastos regulados en dicho cuerpo normativo ostentan un carácter social. Asimismo, debido al gran impacto social y ambiental que puede generar el sector minero e hidrocarburos, se analizará la normativa sectorial para identificar si existe algún supuesto que permita la deducción de gastos de responsabilidad social del Impuesto a la Renta Empresarial. Por otro lado, se analizarán los criterios que ofrece el Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa en materia tributaria, a través de sus resoluciones en donde se haya cuestionado la actuación administrativa respecto a reparos por gastos de responsabilidad social. A su vez, en este capítulo se analizarán los pronunciamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema a efectos de establecer determinados criterios que hagan viable la deducción de gastos sociales. Aunado al análisis de las fuentes en referencia,

---

<sup>59</sup> Cfr. ALTAMIRANO, A., *Derecho tributario: teoría general*, Marcial Pons, Argentina, 2012, p. 173.

<sup>60</sup> Cfr. Norma III del Título preliminar del Código Tributario.

se observará la doctrina tributaria a efectos de afirmar la posibilidad de la deducción de los gastos de responsabilidad social del Impuesto a la Renta.

## 1.1. Análisis de la Ley

### 2.1.1. Identificación de gastos con carácter social en la normativa del Impuesto a la Renta

Este apartado tiene como propósito identificar qué supuestos de la Ley del Impuesto a la Renta pueden ser identificados como sociales bajo la consideración de la definición de responsabilidad social en sentido amplio. Con lo cual se identificará aquellos gastos que busquen beneficiar a algún elemento social (personas o ambiente) en el ámbito interno o externo de la empresa. Sobre ello, se precisa que la identificación y análisis de los gastos que promuevan la responsabilidad social, se realiza únicamente por fines didácticos, toda vez que la inclusión de dichos supuestos en la norma facilita la deducción de los mismos. DURÁN ROJO señala que: “La doctrina nacional se ha inclinado a asumir que el conjunto de gastos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta debe tener implícito el carácter de causalidad”<sup>61</sup>. Sin embargo, no todos los supuestos necesariamente ayudan a generar renta.

DURÁN ROJO citando a REIG, GEBHARDT Y MALVITANO precisa que en el contexto argentino se han identificado que no todos los supuestos de deducciones establecidos por norma son necesarios para obtener, mantener y conservar la renta neta<sup>62</sup>. A su criterio, existen tres tipos de deducciones las que detallaré a continuación y que también consideramos que se presentan en la normativa tributaria del ordenamiento peruano:

- 1) Los resultados negativos de las negociaciones, transacciones u operaciones realizadas con el propósito de obtención de beneficios, donde la renta no se ha manifestado en términos positivos. Su fundamento se encuentra en el *principio de paralelismo*, el mismo que señala que son deducibles los quebrantos siempre que se verifique que en caso de haberse producido de manera correlativa ganancias o beneficios, estos se hubieran encontrado gravados con el Impuesto a la Renta. En el caso peruano, se hace

---

<sup>61</sup> DURÁN ROJO, L., “Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial”, *Contabilidad y Negocios 07*, 2009, p.9.

<sup>62</sup> Cfr. DURÁN ROJO, L., op. cit., p.8.

viable la deducción de los gastos en referencia toda vez que se permite que éstos generen renta al menos de manera potencial. Un claro ejemplo de ello serían los gastos pre operativos que aún cuando no generen renta tienen disposición, al menos de manera potencial, de generarla.

- 2) Los verdaderos gastos o erogaciones vinculadas con el ingreso bruto que, deducidas de él, nos llevan a la ganancia neta. Este sería el ámbito de lo causal. Bajo ese supuesto se encontrarían aquellos gastos que ostentan una naturaleza de necesarios para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente y por tanto cumplen con la el criterio de la causalidad, la cual deberá ser analizada en el caso concreto teniendo en consideración los criterios de razonabilidad, normalidad y proporcionalidad del gasto. En el caso peruano, se entiende que los gastos del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ostentan un carácter causal y en los supuestos en que no la ostentan pero que se encuentran regulados como causales hace posible su deducción. Con lo cual, en los supuestos que materialmente ostenten causalidad no debería existir problemas o inconvenientes para su deducción del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la dificultad se encontraría en la probanza de su vinculación causal y la efectiva realización de los mismos.
- 3) Las deducciones que deben calificarse como exenciones objetivas o formas de inversión de rentas, en razón de las cuales, el Impuesto a la Renta solo se paga sobre el remanente luego de haberse deducido esa inversión que se busca fomentar. Se trata de aquellos gastos que no necesariamente cumplen con la causalidad. DURÁN ROJO considera que en el ordenamiento tributario peruano, los supuestos regulados que no ostenta el carácter de ser causales serían los incisos 'll' (gastos destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos), 'x' (los gastos por concepto de donaciones para ámbitos concretos) y 'z' (empleo a personas con discapacidad) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>63</sup>.

En el proceso de análisis de la Ley del Impuesto a la Renta hemos podido identificar que muchos de los gastos que se reconocen como deducibles se realizan en beneficio de los trabajadores y se enmarcan dentro de una relación laboral. Sin embargo, la posibilidad de clasificar los gastos que benefician a los trabajadores en el ámbito laboral, no los exime de su carácter social, toda vez que otorgan a los trabajadores, que son un elemento social del ámbito

---

<sup>63</sup> *Ibídem.*

empresarial interno, mejores condiciones para su desarrollo. La inclusión de dichos gastos para la determinación de renta, resulta muy razonable en la medida que, precisamente es el capital humano uno de los elementos generadores de la renta empresarial al menos en la mayoría de los supuestos. Por lo tanto, invertir en los mismos sería como realizar gastos para mantener la fuente generadora de renta.

Partiendo de esas premisas, sin el propósito de otorgar una lista con criterio absoluto, se distinguirá algunos gastos regulados en la Ley del Impuesto a la Renta (artículo 37) que se consideran como deducibles y que a su vez tienen un matiz social. Entre ellos se encuentran:

- 1) El inciso 'c' que permite la deducción de las primas de seguro que cubran accidentes de trabajo del personal y lucro cesante.

La aceptación de este gasto como social radica en otorgar una solución de atención al trabajador que ve menoscabada su salud en el periodo de la relación laboral o incluso, si por ello cesan sus ingresos patrimoniales.

- 2) El literal 'g' en donde se identifican como deducibles gastos pre operativos iniciales o los originados por la expansión de las actividades de la empresa.

El gasto pre operativo es aquel en el que se incurre antes del inicio de las operaciones y que resulta necesario para el giro del negocio. Siendo así, dicho gasto colabora con la generación de renta, cumpliendo de esta manera con la causalidad necesaria.

Respecto de este apartado cabría la posibilidad que antes del inicio de actividades empresariales o en el proceso de extensión de las mismas, la empresa se vea en la necesidad de incurrir en algún gasto que tenga como beneficiario algún elemento social y por tanto se considerará como un gasto de responsabilidad social. Y si cumple con las características señaladas podrá ser deducido del Impuesto a la Renta.

- 3) El literal 'j' que permite la deducción de las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales establecidas en las normas legales pertinentes.

Dentro de esos conceptos se pueden incluir aquellos que resulten útiles para la obtención de las gratificaciones y la compensación por tiempo de servicios

- 4) El literal 'l' que acepta la deducción de aguinaldo, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Al respecto la RTF N°274-2-2001 ha señalado que las bonificaciones voluntarias son deducibles en la medida que tienen por objeto incentivar la productividad del trabajador, lo que redundará en mayor generación de rentas. En ese sentido, el pronunciamiento del

Tribunal Fiscal, nos aclara que el carácter social de la mejora que se realiza en favor del trabajador, no lo hace en sí misma deducible, sino que el fundamento de su deducción radica en la finalidad empresarial que dicha inversión persigue.

- 5) El literal 'II' que permite la deducción de los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal, servicios de salud, recreativos<sup>64</sup>, culturales y educativos, así como los gastos de cualquier servidor. A su vez, las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años. Así como los hijos de los trabajadores mayores de 18 años que se encuentren incapacitados.

Los gastos de salud se pueden referir a la atención médica que la empresa ofrezca al trabajador, ya sea para comprar medicinas para un botiquín o instalar un centro de salud en el lugar de trabajo, con los gastos que ello involucre<sup>65</sup>.

La RTF N°760-4-2002 ha señalado que los gastos de alimentación otorgados al personal en la descarga de mercadería son deducibles por constituir erogaciones destinadas a mantener 'motivado' al personal para el mejor desempeño de sus funciones. Sin embargo, consideramos que el criterio interpretativo que considera el Tribunal resulta ser muy subjetivo. Siendo así, dicho nivel de motivación debería ser acreditado mediante el incremento de renta.

- 6) El inciso 'x' que permite la deducción de los gastos otorgados por donaciones en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional y entidades sin fines de lucro que tengan como objeto fines altruistas o de beneficencia. Este supuesto es el que permite la mayor subsunción de gastos que pueda generar un empleador en beneficio de terceros, externos al desarrollo de la actividad empresarial. Sin embargo, los gastos que se pueden involucrar en este supuesto son limitados ya que solo se podrán deducir aquellos gastos que se realicen en beneficio de entidades y dependencias del Sector Público Nacional que no realicen actividad empresarial y que tengan como objeto la realización de actividades de beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, promoción de la cultura, fines científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud, patrimonio histórico cultural indígena, así como de fines semejantes. Además de contar con calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. Dentro del límite cuantitativo se ha señalado que dichos conceptos no deben exceder el 10% de la renta neta de tercera categoría. El

---

<sup>64</sup> Gastos recreativos no deben exceder del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

<sup>65</sup> Cfr. PICÓN GONZÁLES, J., op. cit., p.145.

supuesto en referencia es el que probablemente se encuentre en mayores posibilidades de generar beneficios sociales en un ámbito externo a la actividad empresarial. Sin embargo, por la propia naturaleza de liberalidad que ostenta una donación, es posible afirmar que los gastos deducibles por concepto de donación resultan ser una excepción que acoge la norma tributaria.

- 7) El inciso 'z' que permite la deducción de un porcentaje de las remuneraciones a personal con discapacidad contratado. La justificación de este inciso se encuentra en una propuesta de inclusión social que le otorga por sí mismo el carácter de gasto social. Asimismo esta es una medida que permite un desarrollo laboral más justo para las personas con discapacidad toda vez que permite mejores condiciones de trabajo<sup>66</sup>.

Los supuestos detallados de manera precedente se encuentran determinados en la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, resulta útil identificar que nuestra normativa tributaria ostenta un matiz social, sin embargo no todos los gastos se encuentran en el ámbito estricto de lo causal. En ese sentido, la dificultad de la deducción se encuentra en aquellos gastos en los que el empresario puede incurrir y que no se encuentran detallados en la normativa y en donde se hace sumamente indispensable recurrir al principio de causalidad. Toda vez que la propia naturaleza de lista abierta o *numerus apertus* que ostenta el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite subsumir en ella cualquier otro gasto siempre que se respeten los límites establecidos en el mismo cuerpo normativo<sup>67</sup>.

### ***2.1.2. Un caso especial: la inexistencia de gastos de Responsabilidad Social en la normativa de minería y de hidrocarburos***

Debido al gran impacto social y ambiental que puede generar el desarrollo de actividades mineras o de hidrocarburos, este apartado tiene como propósito identificar qué gastos pueden ser deducidos para la determinación del Impuesto a la Renta en esos sectores. Ello, a efectos de señalar si en esa regulación especial se puede subsumir algún gasto de responsabilidad social. Para la explicación de este apartado analizaremos lo que al respecto señala la Ley General de Minería<sup>68</sup> y la Ley Orgánica de Hidrocarburos<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> La Ley General de Personas con Discapacidad, Ley 29973, señala que los empleadores privados que cuenten con más de cincuenta trabajadores se encuentran obligados a contratar personas con discapacidad en una proporción no inferior al 3%.

<sup>67</sup> Los supuestos bajo los cuales no es posible deducir gastos se encuentran regulados en el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>68</sup> Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>69</sup> Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos aprobado por Decreto Supremo N°042-2005-EM.

a. Sector minero:

La Ley de Impuesto a la Renta de manera enunciativa señala que los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería. Por otro lado, en esa misma ley se aprecia que esta permite la amortización de todo el valor de adquisición de la concesión a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley, corresponda cumplir con la obligación de producción mínima<sup>70</sup>. Además, se **acepta la deducción íntegra de los gastos de desarrollo y preparación** que permitan la explotación del yacimiento. Y finalmente, acepta la deducción de **los gastos de exploración** en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria<sup>71</sup>. (Negrita agregada).

Como se aprecia, la **regulación del sector minero se limita a reconocer como deducibles el valor de la adquisición de la concesión así como los gastos de desarrollo y preparación del yacimiento que permita la exploración**. (Negrita agregada). Para el sector minería, en los gastos de exploración se encuentran incluidos aquellos que permitan demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales<sup>72</sup>. Apreciándose que en ninguno de ellos se encuentra determinado un gasto de responsabilidad social.

Bajo el mismo sentido, el sector minería señala que el “desarrollo minero es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento”<sup>73</sup>. Esta última definición parecería permitir que cualquier actividad que se realiza para hacer posible la explotación de un yacimiento podría calificarse como de desarrollo, y por ende los gastos en que se incurren para la realización de la misma podrían ser deducibles. Sin embargo, en las leyes de minería e hidrocarburos claramente se aprecia que cada uno de los supuestos expresamente detallados, en las categorías de gastos de exploración o desarrollo son los relacionados con la propia actividad extractiva o de explotación. Existe un único supuesto en donde se aprecia una aproximación al desarrollo de los gastos sociales. Se trata de la posibilidad de deducir sobre la renta imponible los gastos realizados por el titular de la actividad minera para la construcción de infraestructura que constituya servicio público,

---

<sup>70</sup> Cfr. Artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante del Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>71</sup> Cfr. Artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante del Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>72</sup> Cfr. artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante del Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>73</sup> Artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante del Decreto Supremo N°014-92-EM.

siempre que las inversiones sean aprobadas previamente por el organismo del sector competente<sup>74</sup>. Identificándose que esta es una medida acogida dentro de las políticas públicas pero que en sentido estricto no atiende a un gasto de responsabilidad social empresarial.

b. Sector hidrocarburos:

Respecto al **sector hidrocarburos**, la normativa especial señala que los **gastos de exploración, desarrollo y las inversiones de los contratistas**, incluyendo el costo de los pozos **serán amortizados por el método de unidades de producción o amortización lineal**<sup>75</sup>. (Negrita agregada). Para este sector, los gastos de exploración son aquellos encaminados a realizar actividades propias de la búsqueda y descubrimiento de hidrocarburos, incluyendo trabajos de geología de campo, perforación de pozos exploratorios y desarrollo, así como las actividades de producción de hidrocarburos<sup>76</sup>. Como se ha detallado, en dichos sectores no se ha señalado regulación alguna respecto a los gastos de responsabilidad social. Siendo que la normativa especial de manera expresa no regula la deducción de los gastos de responsabilidad social en las actividades de minería e hidrocarburos, se debe recurrir a la normativa general de la Ley del Impuesto a la Renta.

## **1.2. Las soluciones administrativas y jurisprudenciales al planteamiento del problema en el Ordenamiento jurídico peruano e identificación de criterios adoptados**

### ***2.2.1. Resoluciones del Tribunal Fiscal***

a. Actividades implementadas dentro de los programas de Responsabilidad Social.  
Análisis de la RTF N°1424-5-2005

El Tribunal Fiscal en la Resolución del N°1424-5-2005 mantiene el reparo realizado por la Intendencia Regional de Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por considerar que no se ha logrado acreditar la relación de causalidad de los gastos empleados, para la compra de insumos agrícolas, cuya finalidad era la conservación del medio ambiente en la comunidad de Caravelí, con la producción de renta o el mantenimiento de la misma.

---

<sup>74</sup> Cfr. Inciso “d” del artículo 72 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado mediante del Decreto Supremo N°014-92-EM.

<sup>75</sup> Cfr. Artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos aprobado mediante N°042-2005-EM.

<sup>76</sup> Cfr. Artículo 3 del Reglamento de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos aprobado mediante Decreto Supremo N°032-2004-EM.

Sin embargo, en el desarrollo de su línea argumentativa reconoce la ‘razonabilidad’ en el empleo de dichos gastos por parte de la empresa minera, para la compra de insumos agrícolas con la finalidad de contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y personas alrededor. De manera expresa dicho Tribunal reconoce que: “Es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de programas de responsabilidad social y medio ambiente que pueden tener implantados 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”<sup>77</sup>. Dicho órgano considera que realizar dichas adquisiciones ostenta una vinculación con el giro del negocio siempre que se realizan con la finalidad de dar cumplimiento a los programas en referencia.

A pesar de ello, considera que la no presentación de documentos que acrediten la adquisición de dichos insumos y el destino de los mismos impide acreditar la causalidad de los gastos empleados por lo que, al no haberse demostrado la causalidad, se mantiene el reparo. Por lo cual, en el presente caso, el Tribunal recurre a un principio formal que permite acreditar el fundamento material de la causalidad del gasto, que permite la deducción de dichos gastos.

b. Entrega de bienes para evitar conflictos sociales. Análisis de la RTF N°16591-3-2010

Mediante la Resolución N°16591-3-2010 el Tribunal revoca la Resolución emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria por considerar que los gastos empleados para la compra de bienes en beneficio de las comunidades nativas respondían al principio de causalidad. El criterio de justificación atiende a que la empresa optó por invertir en dichos gastos con la finalidad de mantener la fuente que producía la renta. Toda vez que se realizaron con la finalidad de evitar conflictos sociales que pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento petrolero y demás instalaciones.

A diferencia del criterio de interpretación asumido por el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria consideró que la entrega de dichos bienes, a favor de pobladores de las comunidades nativas, solamente puede ser considerada como liberalidades y por tanto no correspondería su deducción. Su decisión atiende a que el recurrente no ha logrado acreditar que haya existido obligación legal o contractual alguna que lo vincule para la entrega de

---

<sup>77</sup> Página 04 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°1424-5-2005.

bienes. Al respecto, la Administración Tributaria señaló que “(...) todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario, no pudiendo ser condicionado por una deducción tributaria, pues de ser así, se perdería el valor de social y no se podría enmarcar a tal actividad como lo que se conoce en doctrina como “responsabilidad social”<sup>78</sup>.

A pesar de dicho criterio, en la parte considerativa de la resolución en referencia, se rescata el argumento del recurrente referida a la amplia interpretación que el Tribunal Fiscal ya había otorgado al principio de causalidad en pronunciamientos previos como lo es la Resolución N°814-2-98 en donde se acepta que “(...) la adopción de medidas de apoyo a las comunidades nativas evita situaciones que puedan significar paralizaciones de sus operaciones, cuyas pérdidas económicas serían muy superiores a los egresos que involucra seguir con esa política”<sup>79</sup>.

El Tribunal Fiscal comparte el criterio del recurrente y hace referencia a previas resoluciones, entre ellas la N°710-2-99, N°8634-2-2001 y N°01275-2-2004 en donde se señala 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, cuya noción es amplia en nuestra legislación toda vez que permite la sustracción de erogaciones que no guarden relación directa<sup>80</sup>. Sin embargo, ello no implica que el principio de causalidad se desentienda de algunos criterios como la normalidad de acuerdo al giro del negocio o la proporcionalidad según el volumen de las operaciones, entre otros<sup>81</sup>. En ese sentido, el Tribunal Fiscal reconoce que el principio de causalidad no puede ser analizado en forma restrictiva, aceptando que gracias a él puede ser incluido cualquier gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente, en una relación ya sea directa o indirecta pero a su vez conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Por lo cual, en el presente caso, a criterio del Tribunal y conforme ha sido señalado por la recurrente a lo largo de la fiscalización y del procedimiento contencioso tributario<sup>82</sup>, los gastos efectuados se realizaron para evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento del yacimiento petrolero y las demás instalaciones. Lo cual, era previsible y como se aprecia de los hechos posteriores vinculados al caso, por motivos afines se generó la paralización de actividades productivas de la recurrente e incluso la

---

<sup>78</sup> Sexto párrafo de la Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010.

<sup>79</sup> Página 01 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010.

<sup>80</sup> El reconocimiento expreso de una relación directa o indirecta del gasto con el giro del negocio o la actividad empresarial se encuentra reconocida en el párrafo 13 de la RTF N°707-2-99.

<sup>81</sup> Cfr. Página 03 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010.

<sup>82</sup> Cfr. Página 03 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010.

intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto. Por otro lado, en el presente caso, el Tribunal Fiscal valora que se haya realizado la identificación de los destinatarios que pertenecen a comunidades nativas involucrados en conflictos sociales, lo cual evidencia el interés de la recurrente en efectuar erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos mineros.

En razón de los argumentos señalados, el Tribunal Fiscal considera que la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente se encuentran acreditada, por lo cual revoca la apelada y deja sin efecto el reparo en ese extremo. Se aprecia que en la presente resolución, la deducción de los gastos en referencia responde a la prevención de conflictos sociales con las comunidades nativas cercanas que pudieran perjudicar el buen desarrollo de la actividad empresarial y por tanto afectar la generación de rentas, además de la acreditación de los destinatarios de dichos beneficios.

### ***2.2.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal con continuación en la Corte Suprema***

a. Gastos por mantenimiento de canal Pañe-Sumbay. Análisis de la RTF N°7263-1-2004

Una de las materias de controversia de la Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004 era determinar si los gastos de mantenimiento del canal Pañe-Sumbay habían sido correctamente reparados durante el procedimiento de fiscalización y confirmados por la Administración en la primera instancia administrativa.

Bajo argumento de la recurrente la deducción realizada por los gastos de mantenimiento del canal en referencia no constituyen actos de liberalidad, a pesar que exista un beneficio por los pobladores que también hacen uso del canal. En el caso no existe una liberalidad en la inversión de dichos gastos ya que éstos se encuentran directamente vinculados con la generación de renta gravada. La propia antigüedad del canal, que era superior a 40 años, implicaba que los usuarios del agua financiaran y/o asumiesen el manteniendo del canal del sistema hidráulico Chili Regulado, situación que se había suscrito en el Convenio de Mantenimiento del Canal Pañe-Sumbay N°007-97-8501.

Según señaló la recurrente, los trabajos de mantenimiento de dicho canal habían permitido una reducción del gasto anual para la compañía, toda vez que se logró la generación adicional de energía eléctrica no menor de 70 GWh anuales. De otro modo, la generación térmica de dicha energía hubiese significado un mayor gasto anual para la empresa. En ese sentido la recurrente reconoce no haber recibido contraprestación por parte del Proyecto. Sin embargo, se aprecia que la realización de las obras de mantenimiento en dicho canal, redundaría

en la mayor generación de renta gravada ya que permite una mayor disposición de recursos hídricos. El aumento de estos últimos recursos, a su vez, genera mayor capacidad eléctrica. Por lo cual, la recurrente sostiene que al estar vinculados dichos gastos con el giro del negocio cumplen con el principio de causalidad y por tanto se encuentra justificada su deducción<sup>83</sup>. La Administración tributaria discrepa con dicha postura, considerando que los gastos de mantenimiento constituyen actos de liberalidad, ya que a su criterio no cumplen con el principio de causalidad para la generación de renta gravada. Por otro lado, considera que no corresponde realizar gastos por mantenimiento a cargo de la empresa, toda vez que el referido canal no es de su propiedad. Por tanto, no forma parte de sus activos de la empresa. Más aun cuando junto a los otros usuarios del Sistema Hidráulico Chili Regulado realiza el pago de una tarifa para el mantenimiento, operación, conservación, entre otros, de dicho Sistema, según el Reglamento de Tarifas y Cuotas por el Uso de agua aprobado por Decreto Supremo N°003-90-AG.

La Administración refuta el argumento alegado por la recurrente respecto al Convenio ya que a su criterio, en ese se establece que el Proyecto Especial Majes-Siguas no reconocerá gastos de mantenimiento y/o adquisición de equipos y otros para las labores de mantenimiento (reparación y mantenimiento) del canal Pañe-Sumbay por lo que de realizarse se consideraría que dichos gastos serían realizados como actos de liberalidad. En ese sentido, el Tribunal Fiscal considera que la recurrente no ha acreditado encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en razón de lo cual correspondería confirmar la apelada en ese extremo.

En el año 2008, mediante sentencia del expediente N°600-2007 la Corte Suprema declara nula la Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004 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 periodos de los ejercicios mil novecientos noventa y nueve y dos mil, disponiendo que el Tribunal emita nuevo pronunciamiento sobre el extremo mencionado. La justificación de su decisión se sustenta en la necesidad del gasto para la producción y el mantenimiento de la renta toda vez que el objeto de la empresa es la generación de energía eléctrica por lo cual usa los recursos hídricos que generan las aguas del Sistema Chili Regulado. En ese sentido, considera que la reparación del Canal Pañe Sumbay era indispensable principalmente para la empresa demandante, aun cuando beneficie a los

---

<sup>83</sup> Cfr. tercer párrafo de la página 02 de la RTF N°7263-1-2004.

habitantes de la zona, toda vez que sus ingresos empresariales se hacían depender de los recursos hídricos que se obtienen del canal<sup>84</sup>. Por otro lado, la necesidad de los gastos de mantenimiento no solo influía en la generación de renta sino en la obtención de mayores recursos y por tanto mayores ingresos para la empresa demandante.

b. Gastos para el mantenimiento de carretera versus infraestructura que constituya servicio público. Análisis de la RTF N°4807-1-2006

En la Resolución N°4807-1-2006 el Tribunal confirma el reparo a la recurrente por considerar que los gastos de servicios empleados para el mejoramiento y mantenimiento de las carreteras Imata-Condoroma, Nacional, Pampa Cañahuas-Canchinita, Imata-Condoroma-Tintaya-Yauri no ostentaban el carácter de extraordinarios o indispensables para el transporte de los bienes desde o hasta sus plantas, cuyas características habían sido determinadas de manera precedente por el Tribunal en la Resolución N°5732-5-2003 y N°1932-5-2004, como criterios para aceptar la deducción de dichos gastos del Impuesto a la renta<sup>85</sup>.

Sin embargo, del Expediente Técnico de mantenimiento de la carretera Imata-Condoroma-Tintaya, que la recurrente había presentado como prueba, se aprecia que los gastos fueron empleados para trabajos de mantenimiento rutinario, tendientes a mantener la funcionalidad del camino, entre ellos: trabajo de bacheo, limpieza de cuentas, alcantarillas, etcétera; los cuales suponen una actividad periódica para la conservación de dichas vías y por tanto, a criterio del Tribunal, correspondían haber sido efectuados por el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional-PROVIAS NACIONAL.

De lo dicho, a criterio del Tribunal, la naturaleza de los trabajos realizados por la recurrente los exime de la posibilidad de ser deducidos del Impuesto a la Renta, toda vez que no era de su competencia la inversión en los mismos. Por lo cual, bajo apreciación de dicho órgano, la decisión de incurrir en dichos gastos de mantenimiento atiende a una decisión voluntaria de la recurrente. Por lo cual, los gastos empleados constituyen una liberalidad realizada por el recurrente. Como se aprecia, el Tribunal Fiscal discrepa de la decisión de la Administración Tributaria quien señalaba que para justificar la deducción del gasto de mantenimiento era necesario contar con la autorización del Ministerio de Transportes y Comunicaciones como sector competente para emitir la misma<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Cfr. Fundamento quinto de la Resolución de la sentencia del expediente N°600-2007.

<sup>85</sup> Cfr. último párrafo de la página 05 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

<sup>86</sup> Cfr. primer párrafo de la página 03 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

La Administración Tributaria manejaba ese criterio amparándose en que el inciso “d” del artículo 72 de la Ley General de Minería concordante con el artículo 7 de su Reglamento señalaban que para reconocer como gasto un desembolso dinerario, es necesario que haya sido invertido en infraestructura que constituya servicio público previa aprobación del organismo competente. A criterio de la Administración Tributaria dicho permiso debió ser otorgado por la Dirección Regional de Minería de Arequipa pero el recurrente solicitó la autorización, para el mantenimiento del tramo Yura-Patahuasa, a la Unidad Ejecutora encargada del mantenimiento y a la Dirección Regional del Ministerio de Transportes<sup>87</sup>.

Sin embargo, como ha logrado precisar el Tribunal Fiscal, haciendo referencia al Informe N°001-2004-MTC/14.03 “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”<sup>88</sup>. Por tanto, los gastos por concepto de mantenimiento de carreteras no se encuentran dentro del supuesto previsto por el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería. Por lo cual, la autorización de mantenimiento de carreteras emitida por la Dirección de Transportes era válida por haber sido emitida por el órgano competente para el caso en cuestión.

En ese sentido, al ser que los servicios de mantenimiento de carreteras no se encuentran dentro del supuesto de infraestructura que constituye servicio público que regula la Ley General de Minería, lo que correspondía, a criterio del Tribunal Fiscal, era identificar si dichos gastos podían deducirse conforme a la legislación del Impuesto a la Renta. De dicho análisis, se identifica que el Tribunal Fiscal también discrepa con la Administración Tributaria respecto a la interpretación restrictiva que le otorga a la necesidad del gasto<sup>89</sup>, es decir, que para el Tribunal la necesidad del gasto puede analizarse incluso en un sentido amplio. Sin embargo, de los argumentos de la Resolución se aprecia que el análisis de la necesidad del gasto no se realiza, justificando que los gastos de mantenimiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes situación que en el caso no se presenta. Afirmándose que dichos gastos de mantenimiento responden a una liberalidad de la empresa por tanto no se acepta la deducción de gastos por el mantenimiento de la carretera Imata-Condoroma-Tintaya.

Respecto a este caso, en el año 2010 la Corte Suprema se pronunció dejando sin efecto lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006 por considerar que los

---

<sup>87</sup> Cfr. tercer párrafo de la página 03 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

<sup>88</sup> Cuarto párrafo de la página 05 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

<sup>89</sup> Cfr. párrafo sexto de la página 05 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

gastos realizados para el mantenimiento de carreteras ostentan la característica de necesarios para la generación de renta por permitir el funcionamiento de la empresa y el transporte normal y seguro hacia el campamento minero<sup>90</sup>. En dicha sentencia se concluyó que los gastos eran deducibles en vista que, a su criterio, la Ley del Impuesto a la Renta no exige que para que proceda la deducción de un gasto este corresponda al objeto social de la empresa, ni que sea extraordinario y no rutinario. A criterio de la Corte tampoco es relevante que esos gastos sean obligación del propio Estado. De los datos descritos en la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006, no se tiene mayor alcance respecto a la descripción de la necesidad de los gastos. Sin embargo, la causalidad del gasto es un aspecto al que se le da especial importancia.

### ***2.2.3. Apreciación crítica de las resoluciones emitidas***

Respecto a la Resolución N°1424-5-2005 consideramos que si bien resulta válido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en base a los parámetros formales y materiales que sigue para fundamentar su decisión, nos parece poco acertado que en dicha resolución, el Tribunal haya realizado un análisis mínimo de la causalidad. Apreciándose que para su decisión, principalmente recurre a un criterio formal para mantener el reparo. De manera expresa señala: “(...) en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efectos de demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados (...), 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**”<sup>91</sup>.

Por lo cual, en el presente caso de acuerdo a la exposición de los hechos, el Tribunal ha reconocido la identificación de criterios materiales que haría válida la deducción de los gastos empleados para la compra de insumos agrícolas por parte de una empresa minera. Sin embargo, finalmente fundamenta su decisión en un elemento formal. Al respecto, consideramos válido que el Tribunal no haya procedido con la deducción de gastos ante la no acreditación de gastos alegados por el recurrente. La razonabilidad de este criterio atiende a que la Administración Tributaria realiza el análisis de los diferentes casos tributarios en base a pruebas documentarias. Bajo el mismo sentido, nos parece oportuna la exigencia de presentación de los medios de pago empleados como una forma de luchar contra la evasión tributaria y formalizar la economía.

---

<sup>90</sup> Cfr. CORDOVA ARCE, A., y BARRENECHEA SALAZAR, L., op.cit., p.371.

<sup>91</sup> Cfr. penúltimo párrafo de la Página 04 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°1424-5-2005.

Bajo un matiz distinto, en la Resolución N°16591-3-2010 el Tribunal realiza una línea argumentativa enfocada en la causalidad del gasto, a efectos de identificar que los bienes entregados a las comunidades nativas efectivamente responden al mantenimiento de la fuente que genera renta. La necesaria inversión de dichos gastos responde a una posible afectación de los yacimientos petroleros y las instalaciones que son la fuente que genera la renta de la empresa. La justificación de dichos argumentos fue acertadamente comprobado por la recurrente mediante la identificación de los destinatarios de dichos bienes quienes ya se encontraban involucrados en conflictos sociales. En ese sentido, el Tribunal en su línea argumentativa demuestra que efectivamente existe una relación directa de dichos gastos con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente. Excluyéndose de pleno derecho la posibilidad que dichos gastos sean considerados como liberalidades toda vez que responden a una finalidad causal.

La postura de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria resulta criticable porque asume la concepción de un gasto de responsabilidad social de manera abstracta sin identificar la necesidad de la inversión del mismo en el caso en concreto. Al respecto, dicha intendencia afirma que la entrega de bienes a favor de los miembros de la comunidad es una liberalidad. Además de manera general y sin realizar matices en su afirmación señala: “(...) todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario (...)”<sup>92</sup>, más adelante afirma que condicionar un gasto a una deducción tributaria haría perder el valor social y ya no sería reconocida como una actividad de responsabilidad social. Sin embargo, como hemos pretendido aclarar en el primer capítulo, que un gasto de responsabilidad social se encuentre vinculado con la voluntariedad en la realización del mismo, no necesariamente implica que se vincule con la liberalidad. Por lo cual, corresponde analizar la necesidad, razonabilidad y causalidad del gasto según el caso concreto.

Por otro lado, respecto a la Resolución N°7263-1-2004, en sede administrativa, la no deducción de gastos empleados para mantenimiento del canal Pañe-Sumbay atiende a una falta de acreditación del gasto con la causalidad exigida por la norma tributaria por parte del recurrente, conforme ha sido reconocido por el propio Tribunal Fiscal<sup>93</sup> en su línea argumentativa. Con lo cual, solamente correspondía al juez en sede judicial determinar la posibilidad de deducir dichos gastos. En ese sentido, podríamos afirmar que al no haberse acreditado la causalidad del gasto en sede administrativa, la improcedencia de la deducción

---

<sup>92</sup> Sétimo párrafo de la parte considerativa de la Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010.

<sup>93</sup> Cfr. quinto párrafo de la página 06 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004.

del mismo atendería principalmente a las siguientes razones: el recurrente paga una tarifa de uso de agua de los recursos hídricos generados por el Sistema Hidráulico Chili Regulado el mismo que es usado para el mantenimiento del canal Pañe-Sumbay<sup>94</sup> en atención a un convenio que fue suscrito por el recurrente. A través del Convenio en referencia, el recurrente tenía conocimiento que sería el Proyecto Especial Majes-Siguas quien tenía a su cargo la operación y el mantenimiento del Sistema Hidráulico Chili Regulado<sup>95</sup>. Por lo cual, a criterio del Tribunal, la realización de dicho gasto, con la finalidad de mantener la fuente que genera la renta, realizado por el recurrente ha sido un acto de liberalidad y por tanto no corresponde su deducción del Impuesto a la Renta.

Sobre el mismo caso, la línea argumentativa de la Resolución N°7263-1-2004 permite identificar que: 1) La causalidad del gasto se analiza en el caso concreto bajo el respeto de las consideraciones reguladas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. 2) No basta con que un gasto sea materialmente causal sino que deberá acreditarse dicha naturaleza, previa justificación de la necesidad de la inversión de acuerdo a las actividades de la empresa. Los planteamientos del Tribunal Fiscal permiten identificar que este mantiene un criterio amplio para la deducción de gastos, toda vez que la ley no señala restricciones respecto a qué gastos necesariamente deben considerarse causales pero en su análisis respeta los parámetros de la norma. Entre ellos: la generación de renta o el mantenimiento de la fuente que produce la misma para que proceda la deducción del gasto.

Realizando una comparación entre la decisión administrativa, rescatamos que la resolución que emite la Corte Suprema valora el análisis de la necesidad de un gasto en el caso concreto e identifica si el mismo resulta ser causal para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Sin embargo, bajo nuestra consideración la Corte Suprema, realiza de manera extensiva dicha interpretación, incluso permitiendo que no se respeten acuerdos previos que resultan ser un límite que vinculan a las partes. Por lo cual, se aprecia que en este caso la Administración Tributaria establece los parámetros para determinar la no pertinencia de la deducción de gastos por mantenimiento del Canal Pañe Sumbay, dentro de los argumentos señala: que el canal no es de propiedad de la empresa, que ésta ya paga una tarifa que se entiende es para el mantenimiento del Sistema hidráulico, además existía un convenio en donde de manera expresa se establecía que no se reconocerá gastos de mantenimiento. En ese sentido, consideramos que dicho Tribunal realiza una interpretación más unitaria de los acuerdos de partes y del sistema.

---

<sup>94</sup> Cfr. quinto y sexto párrafo de la página 05 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004.

<sup>95</sup> Cfr. cuarto párrafo de la página 06 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004.

Por otro lado, en la Resolución N°4807-1-2006 el Tribunal Fiscal señala que no es posible la deducción de los gastos para el mantenimiento de la carretera Imata-Condoroma-Tintaya por el criterio señalado en un pronunciamiento anterior: Resolución N°1932-5-2004 en donde especificó que los gastos de rehabilitación y reparación de carreteras debían ser indispensables y extraordinarios para el traslado de los minerales y el yacimiento minero<sup>96</sup> para que se consideren como gastos necesarios para efecto del Impuesto a la Renta. Sin embargo, lejos de analizar la necesidad del gasto para la actividad que genera la renta, el Tribunal Fiscal se enfoca en identificar las características del trabajo realizado calificándolos de rutinarios, periódicos y funcionales para el uso de las carreteras, señalando que dichas características de trabajo sobre carreteras corresponden a PROVIAS NACIONAL. La Corte Suprema, a diferencia del Tribunal Fiscal, recurre a la identificación de la “necesidad” de dichas inversiones en la generación de renta, para proceder a la deducción de los gastos en el caso concreto. Sin embargo, considerando que según los hechos del caso y la normativa, los gastos efectivamente no eran ‘extraordinarios’ sino evidentemente organizados para realizar el mantenimiento de la carretera, sí consideramos pertinente señalar que la empresa debió solicitar las autorizaciones convenientes con la Administración competente a efectos de poner en conocimiento que realizará inversiones que no son de su competencia y por tanto cuenta con un saldo a su favor o por una cuenta por cobrar. Así, ya no existía la necesidad de recurrir a la figura de deducción de gastos. Sin embargo a pesar de no haber realizado dicha autorización, consideramos que ante el supuesto de no pago por dichas inversiones se hubiese encontrada facultada para demandar por un enriquecimiento ilícito por parte del Estado, toda vez que se encuentra asumiendo inversiones que son competencia de él.

En relación a todos los pronunciamientos hemos identificado que las sentencias de la Corte Suprema realizan un análisis más detallado de la causalidad del gasto teniendo en cuenta la propia finalidad del mismo. Remitiéndose en ese sentido al elemento causal o finalidad teleológica por la que las partes originariamente realizan ese pacto. Sin omitir el criterio de ‘necesidad’ del gasto que se manifiesta en el carácter de imperioso o inevitable del mismo para que se genere renta o para que se ayude al mantenimiento de la fuente que genera la misma. Apreciándose que la Corte Suprema recurre a los fundamentos de la causalidad para aceptar como deducibles los gastos empleados por las empresas toda vez que les permiten la continuación de sus actividades empresariales. Por, lo cual consideramos que la aceptación de

---

<sup>96</sup> Cfr. primer párrafo de la página 06 de la Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006.

la deducción de los gastos en los casos en referencia, es manifestación de la determinación de la justicia en el caso concreto como una actividad propia del juez.

#### ***2.2.4. Identificación de criterios adoptados***

- 1) El Tribunal Fiscal en la Resolución N°1424-5-2005 considera razonable que una empresa minera invierta en gastos de responsabilidad social en el marco de los convenios de responsabilidad social y protección del ambiente que ha suscrito. Sin embargo, se requiere acreditar con pruebas documentarias la causalidad de la compra de insumos agrícolas. Por lo cual, se aprecia que a juicio de este tribunal, el cumplimiento de criterios formales como es la presentación de documentos, son esenciales para identificar la necesidad del gasto. En el caso, al apreciarse la ausencia de documentos que acrediten la realización de dicha inversión así como el destino de la misma, se mantiene el reparo de la deducción de los gastos.
- 2) En la Resolución N°16591-3-2010 el Tribunal Fiscal considera que los gastos empleados para la compra de bienes en beneficio de comunidades nativas cercanas al lugar donde se desarrolla la actividad petrolera, pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta, en la medida que ayudan a evitar conflictos sociales que pudiesen repercutir de manera negativa en el normal funcionamiento del yacimiento petrolero y las demás instalaciones. En ese sentido, la inversión de dichos gastos responde al mantenimiento de la fuente que produce la renta. Asimismo, para el Tribunal ha sido relevante que, documentariamente se identifique a los beneficiarios, los cuales eran miembros de comunidades nativas involucradas en anteriores conflictos sociales. Por lo cual, esa resolución ha demostrado que es posible analizar la causalidad de un gasto en el caso concreto sin partir de denominaciones abstractas y generales. De manera contraria al planteamiento realizado por la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal ha realizado una interpretación de la causalidad y necesidad del gasto de acuerdo al análisis de los hechos concretos del caso.
- 3) En la Resolución N°7263-1-2004 nuevamente se aprecia la determinación del Tribunal Fiscal por afirmar que ante la falta de acreditación de la causalidad del gasto, no es posible proceder a la deducción del mismo. Asimismo, en este caso, el Tribunal realiza un análisis más detallado de las pruebas documentarias para dar razones relacionadas a los pactos previos señalados por las partes que no permiten la deducción de los gastos por mantenimiento del Canal Pañe Sumbay. Respecto a la resolución de la Corte Suprema se aprecia un análisis preciso de la causalidad y necesidad del gasto pero a su

vez, se identifica la omisión de algunos hechos y convenios del caso en concreto que resultaban ser un límite para la procedencia de la deducción de los gastos invertidos por mantenimientos del Canal en mención.

- 4) En nuestro sistema normativo, la Ley General de Minería acepta la deducción de gastos realizados por los titulares de la actividad minera para la construcción de infraestructura que constituya servicio público. Sin embargo, como se aprecia en la RTF N°4807-1-2006 dicha regulación no es aplicable para gastos empleados por mantenimiento de carreteras toda vez que dichos gastos no ostentan la cualidad de obras públicas. Correspondiendo en este caso analizar la causalidad de dicho gasto según la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta para identificar si procede su deducción.
- 5) De la resolución del expediente N°600-2007 y de la sentencia de casación del 14 de setiembre de 2010, se aprecia que el criterio interpretativo de la Corte Suprema para la deducción de gastos consiste en identificar la causalidad de los gastos. En ese sentido la Corte identifica que los gastos son necesarios para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma. Dentro de la necesidad del gasto se encuentra su vinculación con el funcionamiento de la empresa, la producción de recursos o el incremento de la renta, entre otros.
- 6) Para la Administración Tributaria no es deducible un gasto por el hecho de haber sido empleado para preservar los deberes que se tiene con el ambiente. Como se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4807-1-2006, la Administración Tributaria no levantó el reparo a la deducción de gastos de mantenimiento de carreteras a pesar que el recurrente alegó que los mismos fueron realizados para preservar el transporte de bienes y el envío de ácido sulfúrico sin dañar el ambiente, conforme a las normas de seguridad minera.
- 7) El beneficio que de manera extensiva puede generar un gasto a favor de la comunidad no le quita su carácter de deducible siempre que este cumpla con los requisitos de generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta, conforme señala la norma tributaria. Evidencia de ello es el beneficio que generó el mantenimiento del Canal Pañe-Sumbay a los habitantes cercanos al mismo, así como el uso de la carretera que fue puesta en mantenimiento y rehabilitación por el empresario minero, cuyo beneficio no resta la posibilidad de ser deducidos del Impuesto a la Renta.

- 8) Se recurrirá a la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta para analizar la posibilidad de la deducción de gasto siempre que una normativa especial no lo regule. En ese sentido, si no existen criterios particulares para aceptar el gasto como deducible, se procederá a realizar el análisis causal del mismo.

La línea argumentativa desarrollada durante el primer y segundo capítulo basada en argumentos doctrinarios y jurisprudenciales, permite afirmar la relevancia del principio de causalidad para la deducción de gastos del Impuesto a la Renta. En ese sentido, en el siguiente capítulo se desarrollará con mayor detalle el análisis del mismo a efectos de establecerlo como un presupuesto válido para que se proceda a la deducción de gastos por responsabilidad social empresarial.



## Capítulo 3

### El principio de causalidad como posibilidad para la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial

#### 1.1. Análisis doctrinal, legal y administrativo del principio de causalidad

El principio de causalidad cobra especial importancia en el Impuesto a la Renta porque es presupuesto base para la posibilidad de la deducción de gastos del impuesto en mención. Además porque el incumplimiento de dicho principio puede afectar la viabilidad y continuidad del negocio si no se deducen los gastos que han sido causales ya que al no hacerlo, la base imponible sobre la que se calcularía el impuesto sería mayor a la que realmente correspondería ser.

##### 3.1.1. Análisis doctrinal del principio de causalidad

Este principio busca demostrar que un gasto ha sido la causa o el motivo que ha originado que en un determinado ejercicio se produzca renta gravada, se produzca el mantenimiento de los elementos productores de la misma, o incluso que dichos gastos han generado ganancias de capital. Sin embargo, es importante resaltar que el cumplimiento de este requisito no es suficiente para la deducción de los gastos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, toda vez que resulta imprescindible el cumplimiento conjunto no solo de criterios materiales sino también formales, así como la observancia de que la deducción del gasto no se encuentre expresamente prohibida por ley.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ tomando en consideración los estudios de ALARCÓN precisa que la doctrina, en especial los alemanes han estudiado y concluido que la deducción de los gastos será posible cuando esta responda a una causa tanto objetiva como subjetiva<sup>97</sup>. En ese sentido VILLANUEVA GUTIÉRREZ afirma que: “los gastos serán deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos (causa subjetiva)”<sup>98</sup>.

Aquellos criterios que la norma ha identificado que se deben de cumplir para la deducción de gastos, a nivel doctrinal<sup>99</sup> se reconocen como:

---

<sup>97</sup> Cfr. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W., “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario”, *THEMIS* 64, 2013, p.102.

<sup>98</sup> *Ibídem*.

<sup>99</sup> *Ibídem*.

1. Teoría de la causa final o subjetiva, la misma que señala que debe existir vinculación entre los gastos y la generación de rentas. El nombre de dicha teoría responde a la finalidad del gasto.
2. Teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*. Esta señala que para deducir los gastos éstos deben estar vinculados con las actividades empresariales. Dicha vinculación entre los gastos y las actividades empresariales puede ser directa o indirecta.

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley (...)”<sup>100</sup>.

En nuestro ordenamiento tributario peruano se recogen ambas teorías<sup>101</sup>. La teoría de la Causa Subjetiva se logra apreciar cuando el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los gastos deben estar encaminados a generar renta y la teoría de la Causa Objetiva cuando se habla que los gastos son necesarios para mantener la fuente que produce la misma, apreciándose que el gasto empleado, al buscar mantener la fuente que genera la renta ostenta una conexión con la actividad productiva y por tanto responde a una causa objetiva. El Tribunal Fiscal en sus resoluciones<sup>102</sup> ha sido consecuente con dicha postura doctrinaria toda vez que ha interpretado que el principio de causalidad comprende esa relación de necesidad entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. En ese sentido, dicho Tribunal en sus interpretaciones integra ambas causas, señalando a su vez, que dicho principio se debe analizar de manera amplia permitiendo de esta forma sustracciones de erogaciones que no guardan relación de manera directa.

El análisis de la causalidad en materia tributaria analiza, en el fondo, la causa de los actos o negocios jurídicos que realizan los privados en la consecución de sus fines empresariales. Por ello, la causa o la finalidad de estos actos o negocios son la base para el análisis de los requisitos establecidos por el principio de causalidad. Incluso dicho análisis proporciona los medios probatorios para verificar el cumplimiento de dicho principio. En ese sentido, en sede administrativa, en primera instancia corresponderá a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y en última instancia al Tribunal Fiscal

---

<sup>100</sup> Artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>101</sup> Cfr. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W., op. cit., p.102.

<sup>102</sup> Cfr. Resolución del Tribunal Fiscal N°710-2-99 y N°1275-5-2004.

analizar la causalidad de los gastos empleados según la naturaleza de los negocios celebrados por los privados a efectos de proceder con la deducción de los mismos o señalar algún reparo.

Sin embargo, ello no menoscaba que en caso de ser justo que se proceda a una deducción de gastos y que esta no se haya permitido en sede administrativa, el contribuyente pueda recurrir a sede contenciosa administrativa para el análisis de la causalidad del gasto para hacer viable su deducción. En ese sentido, en instancia judicial corresponderá al juez identificar si, la inversión de un gasto atiende a una causa subjetiva u objetiva vinculada al negocio jurídico celebrado por el empresario. La justificación argumentativa tiene sentido porque la causalidad que se analiza en los textos codificados responde a una concepción ‘espiritualista’<sup>103</sup>. Por lo cual, consideramos acertado el planteamiento DE CASTRO Y BRAVO quien señala que los jueces utilizarán las disposiciones legales para atender al para qué de cada negocio con la finalidad de especificar su eficacia<sup>104</sup>. Esto en materia de deducción de gastos, radicará en que la identificación de un gasto causal de acuerdo al negocio jurídico celebrado por los particulares dentro de un giro empresarial pueda hacer viable su deducción del Impuesto a la Renta.

De este modo, la causalidad que en el fondo se analiza es la civil cuya concepción subjetiva atiende al motivo o a la razón jurídica que lleva a la parte a contratar<sup>105</sup> y cuya consideración objetiva toma en consideración lo que señale la ley<sup>106</sup>. En ese sentido, cobra especial importancia el análisis de la causa porque permite identificar la finalidad del negocio jurídico<sup>107</sup> y por tanto, atendiendo a esta vertiente teleológica, en el caso concreto se identificará si corresponde o no deducir un gasto del Impuesto a la Renta.

### ***3.1.2. Análisis de los supuestos generadores de renta de tercera categoría, su identificación con las teorías de renta y su relación con el principio de causalidad.***

El presente apartado tiene como objetivo identificar la teoría de renta que se encuentra relacionada con la ganancia o renta que debe producir el gasto para que sea considerado como deducible del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Para lo cual se realizará un análisis de la ley y de la doctrina. La expresa regulación de la Ley del Impuesto a la Renta que exige el

---

<sup>103</sup> DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, p.175.

<sup>104</sup> *Ibidem*.

<sup>105</sup> *Ídem*, p.179.

<sup>106</sup> *Ídem*, p.180.

<sup>107</sup> Carnelutti propuso sustituir el término de causa por los de fin del negocio, fin inmediato o fin jurídico. Cfr. *Ídem*, p.179.

análisis del principio de causalidad para la determinación de la renta neta de tercera categoría<sup>108</sup> ha propiciado que solamente sea analizada dicha renta.

En nuestro sistema tributario peruano se puede identificar diferentes actividades que generan renta de tercera categoría<sup>109</sup>, entre ellas:

- a) El comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.
- b) Los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
- c) Los notarios, por las rentas que obtengan como tales.
- d) Las que provengan de ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales.

En el caso de la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, se presume la habitualidad y en consecuencia renta de tercera categoría, aquella que se origina a partir de la tercera enajenación.

Las rentas y ganancias de capital obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones, participaciones, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios, sólo calificarán como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica.

- e) Las rentas que obtengan las personas jurídicas. Para efectos del impuesto a la renta se considera personas jurídicas<sup>110</sup> a: sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales, de responsabilidad limitada, constituidas en el país, las cooperativas incluidas las agrarias de producción, las empresas de propiedad social, las empresas de propiedad parcial o total del Estado, las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones que no se

---

<sup>108</sup> Artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>109</sup> Artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF y artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°122-94-EF.

<sup>110</sup> Cfr. artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta.

encuentren en el artículo 18 de la ley, las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior que perciban renta de fuente peruana, las empresas individuales de responsabilidad limitada constituidas en el país, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, las sociedades agrícolas de interés social, las sociedades irregulares de la Ley General de Sociedades: comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos e colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes,

- f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- g) Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- h) La renta derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predio<sup>111</sup>.
- i) Las rentas obtenidas por instituciones educativas particulares.
- j) Las rentas generadas por los patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fideicomisos bancarios y los fondos de inversión empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.
- k) En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

El análisis de los diferentes supuestos generadores de renta de tercera categoría, permiten obtener algunas conclusiones:

- 1) En nuestro sistema tributario se considera como renta de tercera categoría aquella obtenida por el despliegue de actividades de las personas jurídicas y de las personas naturales, incluso sucesión indivisa o sociedad conyugal, siempre que en el caso de las personas naturales medie la habitualidad, entendida esta última como la tercera enajenación de inmuebles<sup>112</sup>.
- 2) La fuente de la renta de tercera categoría puede ser el capital y el trabajo de manera conjunta, o solamente el capital, como se aprecia de las ganancias de capital.

---

<sup>111</sup> Se presume con carácter *iuris et de iure* que dicha cesión genera una renta anual no menor al seis por ciento del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos casos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

<sup>112</sup> Para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta se entiende por enajenación: la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

- 3) El último supuesto recogido en la ley en referencia que señala que se constituye como renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, permite identificar que es la propia cualidad del sujeto “empresa” el que genera la renta empresarial. En ese sentido, se considerará como renta de tercera categoría toda aquella ganancia que se genere en el desarrollo de la actividad empresarial con independencia de que la misma coincida o no con el giro del negocio.
- 4) Por otro lado, las ganancias de capital son un claro ejemplo que se considera renta de tercera categoría a cualquier ganancia que haya sido obtenida dentro del desarrollo empresarial con independencia de que este no sea propio de su giro empresarial. Como bien señala la Ley del Impuesto a la Renta, se considera ganancia de capital a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, es decir, de aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa<sup>113</sup>.

Para tener precisión respecto a qué teoría recoge los supuestos de la renta de tercera categoría, será necesario analizar cada una de ellas.

Existen tres criterios que buscan explicar la renta: el criterio de la renta producto, el criterio del flujo de riqueza y el criterio de consumo más incremento de patrimonio. Para el análisis de cada uno de las teorías se analizará los planteamientos de GARCÍA MULLÍN.

### 1) **El criterio de renta-producto**

La concepción de renta que se describe en este criterio es de tipo económica y objetiva. Se entiende como renta aquel producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación.

En ese sentido, GARCÍA MULLÍN considera que para este criterio se considerará como renta la que cumpla con las siguientes características<sup>114</sup>.

- a) Sea un producto.- lo cual implica que se trate de una riqueza nueva, distinta, separable de la fuente que la produce.
- b) Provenga de una fuente durable.- en esta definición existen dos precisiones, la de fuente y la de durable. Una fuente generadora de renta puede ser un capital ya sea corporal o incorporal, el mismo que al tener un precio en dinero será capaz de otorgarle a su poseedor una renta o una ganancia. En ese sentido se puede considerar

---

<sup>113</sup> Cfr. Artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>114</sup> Cfr. GARCÍA MULLIN, R., op. cit., p.13.

como fuente de renta a las cosas muebles, inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

La cualidad de durable hace referencia a que dicha fuente debe sobrevivir una vez que se produzca la renta. Sin embargo, dicha durabilidad no significa eternidad. Por el contrario, la cualidad de la durabilidad implica que la fuente debe tener capacidad de poder volver a generar renta.

- c) Que sea periódica.- la periodicidad es entendida como la posibilidad de que se genere la renta. En ese sentido es preciso señalar que la fuente se encuentra en capacidad de volver a generar la renta cuando es habilitada para ello.
- d) La fuente haya sido puesta en explotación.- esta característica implica que el hombre haya habilitado la fuente generadora de renta para que esta produzca.

En el caso del criterio de renta-producto, como se aprecia, la renta proviene de terceros pero debe cumplir criterios muy específicos.

## 2) El criterio de flujo de riqueza

Es posible afirmar que este criterio abarca al de la renta producto, toda vez que considera como renta a la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros. Sin embargo, esta teoría no exige que dichos enriquecimientos provengan de una fuente productora durable ni que su producción sea periódica. Por lo cual esta teoría puede abarcar como renta cualquier ingreso que provenga de terceros<sup>115</sup>.

Bajo consideración de GARCÍA MULLÍN, este criterio considera como renta:

- a) Las ganancias de capital realizadas.- involucra la obtención de renta por la enajenación de bienes patrimoniales toda vez que ese no es el objeto de la actividad habitual.  
Estas ganancias no pueden ser consideradas como renta producto ya que el bien vendido agota la posibilidad de otorgar nuevas ganancias de capital.
- b) Los ingresos por actividades accidentales.-son aquellos ingresos producto de la habilitación transitoria y eventual de una fuente que es capaz de producir rentas.
- c) Los ingresos eventuales.-son aquellos que se producen por un factor ajeno a la voluntad de quien los obtiene. Al no existir en ellos periodicidad ni habilitación racional de su fuente no podrían ser configurados dentro de la teoría de renta-producto.

---

<sup>115</sup> Ídem, p. 17.

- d) Ingresos a título gratuito.- son los que se obtienen por las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (donaciones) o las originadas después de la muerte (legados y herencias).

En síntesis, bajo la consideración del flujo de riqueza se acogerá como renta todo aquel ingreso que provenga de terceros con independencia de que sea producto o no de fuente alguna.

### 3) **El criterio de consumo más incremento de patrimonio**

En este concepto la renta tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo.

La renta es índice de capacidad contributiva del individuo, es decir, de su poder económico. Los dos grandes rubros en los que se le identifica son: en las variaciones patrimoniales y en los consumos.

- a) Las variaciones patrimoniales.- califica como renta el patrimonio del individuo que ha variado desde el comienzo y el fin del periodo, con independencia del tipo de causas que haya originado dicha variación.
- b) Los consumos.- reflejan la acumulación patrimonial que una persona hubiese obtenido al final de un periodo.

La consideración de dar eficacia y funcionalidad a la recaudación del Impuesto a la Renta ha impedido que en la legislación se haya considerado de manera estricta cada una de los planteamientos doctrinarios que buscan explicar la renta.

Como ha precisado GARCÍA MULLÍN<sup>116</sup>, el legislador ha encontrado dificultad en traducir en el campo de la ley positiva cada uno de los conceptos de renta del ámbito de la ciencia económica o financiera ya que se ha dispuesto a regular conceptos que respondan a aspectos pragmáticos y funcionales, originando que las definiciones legales no reflejen de manera especial ninguna doctrina en su forma pura y que por el contrario, contengan elementos de más de una de ellas. En ese sentido, es posible afirmar que en nuestra Ley del Impuesto a la Renta se contemplan como actividades generadoras de renta supuestos que pueden ser identificados con las diferentes teorías de renta. La teoría del flujo de riqueza, por su propia esencia, abarca en ella todos los supuestos toda vez que acepta como renta cualquier ingreso patrimonial que provenga de terceros. Bajo un sentido similar, nuestra propia Ley del

---

<sup>116</sup> Ídem, p. 23.

Impuesto a la Renta considera como renta de tercera categoría cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones con terceros<sup>117</sup>.

Las rentas propias de cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes así como las rentas que se obtengan de las personas jurídicas, nos permite identificar que otros supuestos son posibles de identificarse con la teoría de renta- producto.

Por otro lado, la renta originada por las ganancias de capital, que también es considerada por nuestra legislación como renta de tercera categoría, se identifica con el planteamiento de la teoría del flujo de riqueza. Sin embargo, las ganancias de capital no podrían considerarse bajo el planteamiento de la renta-producto, debido a que dicha fuente no permanece una vez que se realiza la transacción de la ganancia de capital.

Además, parece lógico que cualquier tipo de ingreso que la empresa genere sea considerado como renta si se tiene en cuenta que el empresario busca, por regla general, obtener la mayor rentabilidad en el desarrollo empresarial. Bajo ese sentido, GARCÍA MULLÍN considera que en una empresa las diferencias teóricas entre la teoría de renta-producto y de flujo de riqueza se eliminan debido al carácter lucrativo que ostenta la empresa. Asimismo dicho autor reconoce que la teoría de consumo más incremento de patrimonio no es aplicable en el ámbito empresarial<sup>118</sup>. Esta última consideración debe atender a que en la teoría del consumo más incremento de patrimonio se toma especial análisis al individuo como consumidor.

Por lo cual, debido a que los diferentes supuestos que detalla nuestra Ley del Impuesto a la Renta como generadores de tercera categoría se relacionan con diferentes teorías generadoras de renta no es posible señalar que existe vinculación con una única teoría de renta. A consideración de BRAVO CUCCI en el “(...) caso de rentas de tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adscribe preponderantemente a la teoría de flujo de riqueza, y en casos muy particulares a la teoría de consumo más incremento patrimonial al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación”<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Cfr. inciso “1” del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta, Perú, 06 de diciembre de 2004 aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

<sup>118</sup> Cfr. GARCÍA MULLIN, R., op. cit., p.26.

<sup>119</sup> BRAVO CUCCI, J., op. cit., p. 95.

En ese sentido, ha de quedar claro que cualquier tipo de ganancia o renta que se genere dentro de una empresa<sup>120</sup> será considerado como renta de tercera categoría y por tanto se tributará como tal. A pesar de dicha aclaración, consideramos que en particular, un gasto de responsabilidad social empresarial se encontraría vinculado con la teoría renta-producto toda vez que el mismo debe encontrarse encaminado a generar la renta o a mantener la fuente que produce la renta, apreciándose que en este supuesto la renta adquiere un matiz de tipo económico y objetivo, conforme a la teoría de renta-producto. Además porque la fuente que produce la renta en el desarrollo de las actividades de responsabilidad social, perdura una vez que se produce aquella, lo cual también se identifica con los planteamientos de la teoría de renta-producto. Esta durabilidad de la fuente que produce la renta no sucede en las ganancias de capital que son un supuesto propio de la teoría de flujo de riqueza. Por otro lado, conforme hemos venido haciendo expresa mención, un gasto de responsabilidad social no necesariamente se materializa en el aumento de valor en un bien, como sí ocurre con las ganancias de capital, propio de las teorías de flujo de riqueza.

A pesar que como mencionábamos en el primer apartado, para efectos tributarios, el término empresa incluye tanto a la persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial, consideramos que respecto a la persona jurídica, esta postura encuentra sustento en un criterio propio del Derecho Mercantil el mismo que señala que “en el caso de personas jurídicas mercantiles la condición de empresario es consustancial a su propia personalidad, (...) sin interesar el ejercicio o no de hecho, de la actividad empresarial”<sup>121</sup>.

Si se afirma que la renta empresarial es aquella que se obtiene en el desarrollo de la actividad empresa será necesario su definición mercantil a efectos de identificar con cuál de estas concepciones se encuentra relacionada la Ley del Impuesto a la Renta.

La empresa puede ser identificada bajo tres acepciones<sup>122</sup>:

- 1) **La empresa en sentido funcional.**- En sentido funcional o también conocido como dinámico, la empresa es la misma ‘actividad de organización’ entendida como una sucesión de actos en el tiempo.

---

<sup>120</sup> Empresa entendida como persona jurídica mercantil. Sin embargo ha de quedar claro que para efectos tributarios el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

<sup>121</sup> ZEGARRA MULÁNOVICH, A., *Descubrir el Derecho. Las nociones elementales del Derecho Privado y del Derecho Público explicadas en forma sistemática*, Palestra, Lima, 2009, p.156.

<sup>122</sup> Ídem, p.154.

- 2) **La empresa en sentido objetivo.**- Es conocida como ‘negocio’, ‘fondo empresarial’ o ‘establecimiento’, es el resultado del desarrollo de la actividad entendida en sentido funcional. Bajo esta concepción, la empresa es la materialización de las relaciones o actividades desarrolladas por esa actividad que se identifican en un sustrato material. Dicho producto es susceptible de ser valorado económicamente.
- 3) **La empresa en sentido subjetivo.**- Es el propio empresario, el sujeto de la actividad o el titular del negocio.

Del análisis de la Ley del Impuesto a la Renta y de la doctrina mercantil y tributaria se aprecia que en esta última rama, principalmente se ha tenido en cuenta la definición de empresa en sentido funcional o dinámico. Ello debido a que se considera como renta de tercera categorías las ganancias obtenidas durante el desarrollo de la actividad empresarial en cuyo proceso de determinación pueden intervenir el capital y/o el trabajo para la generación de la renta. Incluso, para el caso de personas naturales, si la realización continua de esa actividad la permite identificarla como ‘actividad habitual’ también se grava con el impuesto a la renta de tercera categoría la renta obtenida producto de dicha actividad.

Por otro lado, la inclusión del supuesto de las ganancias de capital como generadoras de renta de tercera categoría permite afirmar que se entiende como renta toda aquella que se genere dentro de dicha actividad habitual con independencia que dicha renta sea originada por el normal giro empresarial. Al respecto es posible afirmar que la condición de empresa se obtiene de manera connatural por su naturaleza de persona jurídica mercantil, identificándose como tal toda aquella que pueda ser inscrita en el registro de personas jurídicas, entre ellas: la sociedad anónima abierta y cerrada, sociedad colectiva, sociedad en comandita, sociedad comercial de responsabilidad limitada. La excepción es en el caso de personas naturales o sociedad conyugal en donde, como ya se señaló anteriormente, se requiere de la “realización habitual” de enajenaciones. La aclaración planteada respecto al término empresa permite delimitar en qué contexto se genera la renta empresarial y qué gastos pueden aceptarse como deducibles.

De un análisis de la concepción de empresa en un sentido funcional e incluso la de la personalidad jurídica, es posible identificar que la teoría de renta que más se relaciona con dichos supuestos es la de renta-producto. En ese sentido, se puede entender que la

excepcionalidad de la inclusión de ganancias de capital en un desarrollo empresarial, responde a una expresa inclusión de la ley<sup>123</sup>.

Sin embargo, debido a que en la empresa también se pueden obtener rentas que provienen de actividades distintas al giro empresarial se formula el concepto de empresa como fuente. El criterio de empresa como fuente responde a criterios similares a los de la renta-producto; sin embargo, en este último planteamiento se considera como fuente productora de la renta a la propia empresa que proviene de la aplicación conjunta de capital y trabajo. En consecuencia, todos los productos que se deriven de la empresa constituyen renta-producto sin ser requisito indispensable que dichas ganancias se originen de operaciones que sean normales de la actividad empresarial<sup>124</sup>.

En ese sentido, la consideración de la empresa como fuente permite que se incluya en ella cualquier otro supuesto de los cuales también se obtiene renta pero que no necesariamente se encuentran directamente relacionados con el giro de la empresa. Permittedose que cualquier ingreso que se genera dentro del desarrollo de la actividad empresarial sea considerado como renta de tercera categoría.

Respecto a los gastos de responsabilidad social, la delimitación de su deducción es muy concreta toda vez que éstos deben responder a la causalidad para que sean deducibles. Precisándose que en cuanto puedan generar renta de tercera categoría podrán ser deducibles y siempre que ostenten una relación, al menos indirecta, con el giro empresarial. Identificándose que bajo nuestra consideración, un gasto de responsabilidad social se vincula con la teoría de renta-producto y con la concepción de empresa en sentido funcional. A pesar que en el caso de personas naturales o sociedad conyugal sea necesaria la “habitualidad” del acto para gravarlo con el Impuesto a la Renta por expresa disposición de la norma tributaria.

### ***3.1.3. Análisis crítico de las resoluciones administrativas emitidas sobre el principio de causalidad***

El Tribunal Fiscal como órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas y última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera se ha pronunciado respecto al principio de causalidad.

Bajo la consideración de dicho órgano, “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

---

<sup>123</sup> Cfr. GARCÍA MULLIN, R., op. cit., p.26.

<sup>124</sup> Ídem, p. 27.

sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”<sup>125</sup>.

Sobre el criterio en referencia, además de coincidir con lo señalado en el artículo 37 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, el Tribunal Fiscal ha señalado que se debe tener en cuenta, de manera complementaria, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente<sup>126</sup>.

Sin embargo, bajo consideración del Tribunal Fiscal dichos criterios son necesarios pero no suficientes ya que la realización de los gastos se constata mediante la presentación documentaria que se debe encontrar relacionada con los hechos que se pretenden justificar. Sobre el asunto en referencia el Tribunal ha señalado que “para que un gasto cumpla con el principio de causalidad no solo debe indicarse la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente”<sup>127</sup>. Esta medida es tomada en concordancia con las disposiciones establecidas en el reglamento de comprobantes de pago<sup>128</sup>.

En ese sentido, el Tribunal ha establecido que para tener derecho al crédito fiscal o la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que es fundamentalmente necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad<sup>129</sup>. Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N°1759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 con carácter de precedente de observancia obligatoria en el diario oficial “El Peruano”, una operación no es real o inexistente cuando se presenta alguno de los supuestos

---

<sup>125</sup> Párrafo 13. RTF N°707-2-99.

<sup>126</sup> Cfr. RTF N°2463-2-2009, RTF N°6915-3-2010, RTF N°10813-3-2010, RTF N° 2791-5-2010, RTF N°9902-8-2014, RTF N°00844-5-2017, RTF N°2487-4-2017, entre otras.

<sup>127</sup> Párrafo 18 de RTF N°00844-5-2017.

<sup>128</sup> Dicha referencia corresponde al numeral 7.2 del artículo 04 de la Resolución de Superintendencia N°007-99-SUNAT. Las RTF N°1377-1-2007 y la RTF N°4628-4-2012 también reconocen que los gastos deberán estar sustentados en los comprobantes de pagos para que puedan ser deducidos del impuesto a la renta.

<sup>129</sup> Cfr. RTF N°2487-4-2017, RTF N°3851-4-2008 y RTF N°12659-2-2008. En dichas resoluciones se señala que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, la documentación que especifique la recepción de los bienes, su ingreso a almacén, el traslado de los mismos- a través de guías de remisión- tratándose de operaciones de compra de bienes, o en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.

siguientes: (i) No hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente la operación (ii) Ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, (iii) No existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado o (iv) Por la combinación de tales supuestos<sup>130</sup>.

Otros supuestos bajo los cuales bajo ningún sentido es posible la deducción de un gasto se encuentran detallados en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Existen dos criterios interpretativos del Tribunal Fiscal que llaman mucho la atención ya que no necesariamente exigen que el gasto haya logrado la materialización de la renta para que sea considerado como causal y por tanto sea deducible del impuesto a la renta. Uno de ellos es la posibilidad que el gasto ostente al menos una vinculación indirecta con las actividades de la empresa para que pueda ser deducido<sup>131</sup> y el otro es que el gasto haya permitido al menos potencialmente la generación de la renta aun cuando finalmente no se haya obtenido dicha ganancia<sup>132</sup>. Al señalar ambos criterios el Tribunal Fiscal está interpretando o dotando de contenido al enunciado normativo del impuesto a la renta.

La posibilidad de deducir gastos vinculados con el negocio, entre ellos los de limpieza, seguridad, vigilancia, asesoría legal y contable a pesar del no funcionamiento del local por suspensión de actividades<sup>133</sup>, nos permite afirmar que es suficiente la posibilidad de generación de renta que ostenta el gasto para que se pueda deducir del impuesto a la renta. Sobre el asunto en referencia, es necesario resaltar que la actividad principal declarada en el Registro Único de Contribuyente de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria no es limitativa para deducir gastos. El criterio que sí se puede entender como limitativo para deducir gastos es que una actividad se exceda de su objeto social<sup>134</sup>. Es decir, que el gasto no se encuentre vinculado ni directa ni indirectamente con el objeto social de la empresa. El criterio en referencia ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N°4572-4-2002 en la que expresamente señala: “Con respecto a la deducción de las inversiones realizadas con motivo de la participación en un proceso de privatización, no es atendible el argumento de la Administración Tributaria según el cual los gastos necesarios

---

<sup>130</sup> Cfr. RTF N°1161-5-2017.

<sup>131</sup> Este criterio ha sido reiterado en otras resoluciones como las N°710-2-99, N°01275-2-2004, 04807-1-2006 y 09013-3-2007.

<sup>132</sup> Cfr. Resolución del Tribunal Fiscal N°3942-5-2005.

<sup>133</sup> Cfr. Resolución del Tribunal Fiscal N°3838-5-2005.

<sup>134</sup> La Ley General de Sociedades de nuestro país señala que la sociedad circunscribe sus actividades a aquellos negocios u operaciones lícitos cuya descripción detallada constituye su objeto social. En el objeto social se encuentran incluidos todos los actos que coadyuvan a la realización de sus fines aunque no estén expresamente indicados en el pacto social o en el estatuto.

para mantener la fuente son únicamente aquellos en que incurre como consecuencia de las actividades registradas en el Registro Único del Contribuyente”<sup>135</sup>.

En ese sentido, se puede afirmar que bajo criterio del Tribunal Fiscal, la causalidad requerida para la deducción de gastos puede ser aplicada de manera amplia incluyéndose gastos que se encuentren relacionados de manera directa o indirecta con el giro del negocio e incluso que dichos gastos aun cuando no generen renta se encuentren encaminados a generarla. Asimismo, que el análisis de la causalidad debe ser realizado conforme a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad según el caso concreto.

### **3.2. Su aplicación al caso de la Responsabilidad Social Empresarial**

La línea argumentativa desarrollada en esta investigación permite afirmar que si un gasto de responsabilidad social genera beneficios empresariales materializados en la generación de renta gravada, conceptualmente, su deducción sería totalmente válida. El otro supuesto que permitiría la deducción de un gasto social respondería a que dicho gasto permita mantener la fuente que genera la renta, ya sea capital y trabajo o incluso la empresa en sí misma.

La deducción de gastos de responsabilidad social del impuesto a la renta empresarial se encuentra justificada en las siguientes características<sup>136</sup>:

- Que la responsabilidad social forme parte de una estrategia empresarial y constituya visión de negocios con la finalidad de incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad y el Estado.
- Que los gastos por concepto de responsabilidad social puedan ser calificados como necesarios para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, toda vez que resulta necesarios para llevar a cabo actividades generadoras de renta gravada.

Por lo tanto, la acreditación de una ventaja competitiva producto de la inversión en los gastos de responsabilidad social, materializada en la mayor generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la misma resulta ser una razón suficiente para deducir los gastos en referencia del impuesto a la renta empresarial.

CÓRDOVA Y BARRENECHEA señala que los gastos en los que incurren las empresas en la ejecución de sus políticas de responsabilidad social “(...) no tratan ya del sometimiento a una movilización social o a la realización de actos altruistas: se trata en esencia de una

---

<sup>135</sup> PICÓN GONZÁLES, J., op.cit., p.30.

<sup>136</sup> Cfr. BENITES MENDOZA, M., “Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta”, *Derecho PUCP* 72, 2014, p. 244.

inversión necesaria para obtener la coexistencia estratégica de la empresa con su entorno, lo que le permitirá ejecutar sus proyectos mineros y generar ingresos gravados con el Impuesto a la Renta<sup>137</sup>. En ese sentido, si bien los beneficiarios de los gastos de responsabilidad social son las personas y el ambiente donde se desarrolla la actividad empresarial, lo cierto principalmente, es que dichas acciones se realizan como políticas que buscan el desarrollo de las actividades empresariales.

Sobre este punto nos parece razonable tomar en cuenta algunos planteamientos sugeridos por BELAUNDE PLENGE para la deducción de gastos de responsabilidad social. Así como, describir tres supuestos que se armonizan con la causalidad exigida por la norma tributaria y que son posibles de ser aplicados en nuestro ordenamiento jurídico.

BELAUNDE PLENGE sugiere tener en cuenta tres criterios para que los gastos de responsabilidad social sean deducibles del impuesto a la renta empresarial<sup>138</sup>:

**1) El primero es el establecimiento de la política de responsabilidad social de la empresa**

BELAUNDE sugiere que debe existir una política de responsabilidad social corporativa específica que debería ser aprobada por el directorio de la empresa u órgano correspondiente. Asimismo, considera que en dicha política se deben señalar las actividades a realizarse así como los gastos sociales que se deberán llevar a cabo.

La precisión de esta política a cargo del directorio responde a funciones propias de dicho órgano a quien como miembro de la administración de la empresa le corresponde velar por la mejor toma de decisiones. Ello con la finalidad de asegurarle a la empresa mayores beneficios así como la realización de una buena gestión empresarial.

La conducta que se exige al directorio es “la de un ordenado comerciante y de un representante leal”<sup>139</sup> lo cual le demanda una actuación con la mayor diligencia posible en el desarrollo de sus actividades mercantiles<sup>140</sup> y claro está en la toma de sus decisiones.

Partiendo de la premisa que el órgano de directorio velará por la realización de los intereses empresariales se espera que las políticas de responsabilidad social también

---

<sup>137</sup> CORDOVA ARCE, A., y BARRENECHEA SALAZAR, L., op.cit., p.364.

<sup>138</sup> Cfr. BELAUNDE PLENGE, W., “Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar”, *Derecho&Sociedad* 43, Lima, 2014, p.27.

<sup>139</sup> Artículo 171 de la Ley N°26887, Ley General de Sociedades.

<sup>140</sup> La generación de daños y perjuicios que causen los acuerdos adoptados por los directores acarrea responsabilidad solidaria e ilimitada ante la sociedad conforme lo que señala el artículo 177 de la Ley N°26887, Ley General de Sociedades.

respondan a la generación de renta y por tanto la inversión de gastos que se empleen en la concreción de dichas políticas se encontraría vinculada con el principio de causalidad.

Por lo cual, si un gasto cumple con las condiciones de una adecuada política de responsabilidad social empresarial podrá ser deducido del impuesto a la renta de tercera categoría sin dificultad.

## **2) Definir instancias de aprobación y de destino<sup>141</sup>**

Siendo que el plan de política de responsabilidad social empresarial requiere de acciones concretas que permitan materializarlo, BELAUNDE señala que en dicho planteamiento:

- a) Se deben detallar los proyectos específicos en donde se definirán las acciones a realizarse, el lugar donde se ejecutarán los mismos, la identificación de los propósitos de dicho proyecto y su vinculación con la actividad empresarial.
- b) Se debe realizar un detalle de: i) el beneficiario, ii) clase de desembolso (adquisición de un bien o servicio u entrega de dinero), iii) motivación y iv) vinculación con algún proyecto o actividad de la empresa.

## **3) Documentación sustentatoria**

- a) En el caso de realizar inversiones a favor de las comunidades se deberá suscribir un Convenio con la misma en donde se señale las obligaciones de hacer o no hacer que se generan entre la empresa y dicha comunidad.

Por otro lado, se debe obtener una constancia de entrega del dinero, bienes o servicios y la recaudación de facturas o comprobantes que sustenten la realización de los gastos.

- b) De acuerdo a la modalidad que se elija para la entrega de los bienes o servicios, el autor señala que se puede optar por:
  - i) Entrega de dinero al (los) beneficiario(s) de los bienes o servicios, lo cual se comprueba con una constancia de entrega de dinero.
  - ii) Adquisición directa de bienes y servicios lo cual se constata documentalmente.

Como se puede apreciar, la documentación de la realización de los gastos está encaminada a demostrar que los desembolsos efectivamente fueron realizados, en base a compromisos sociales que fueron suscritos, los cuales se encuentran vinculados con la

---

<sup>141</sup> Cfr. BELAUNDE PLENGE, W., op. cit., p.27.

actividad desarrollada por la empresa. De esta manera se cumple con la causalidad exigida por la ley y respaldada por el Tribunal Fiscal en diferentes pronunciamientos.

De lo dicho se puede apreciar que no es suficiente el cumplimiento material de la causalidad sino que será necesario “acreditar” la misma así como el destino de los gastos empleados, lo cual se logra documentariamente. Sobre este punto ha de tenerse en cuenta que la no presentación de documentos que sustenten los gastos realizados, genera un desconocimiento a la Administración Tributaria del empleo efectivo de los mismos y por tanto una alta probabilidad que se realice reparos sobre dichos gastos y que incluso, no puedan ser deducidos para la determinación de la renta imponible de tercera categoría<sup>142</sup>.

---

<sup>142</sup> El inciso “j” del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de pago no podrán ser deducidos del impuesto a la renta. Asimismo tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por el contribuyente que a la fecha de la emisión del comprobante tenga la condición de no habido o que la SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

## Conclusiones

**Primera.** Un gasto de responsabilidad social empresarial implica la realización de una inversión, en el ámbito interno o externo de la empresa, a cargo del empresario, que genere de manera directa o indirecta, mejores condiciones laborales, sociales o ambientales en beneficio del elemento humano o ambiental. Estas medidas, principalmente, atienden al Modelo Social y Económico vigente en el sistema peruano. Dicho modelo, acertadamente, ha permitido asumir que los retos postmodernos buscan entender la realización de los derechos económicos de manera armonizada con los derechos sociales toda vez que ambos buscan los máximos niveles de realización y defensa de la dignidad de la persona, los cuales son fin supremo de la sociedad y del Estado Peruano.

En ese sentido, se identifica que el concepto de responsabilidad social empresarial resulta ser un término social que necesita ser revalorado en instancias jurídicas y respecto del cual el Estado tiene el deber de asumir un rol más activo, en sus diferentes poderes, con la finalidad de promoverlo y concretarlo.

En el sistema peruano, un primer avance de ello es, el reconocimiento constitucional de la responsabilidad social a través de las sentencias de los Expedientes N°0048-2004-PI/TC y N°3343-2007-PA/TC en donde dicho intérprete la ha señalado como una “conducta exigible a las empresas de forma ineludible”. Bajo el mismo sentido, las normativas sectoriales como lo son la Ley General del Ambiente, la Ley General de Minería, La Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental así como la adopción del programa “Perú Responsable” por parte del Ministerio de Trabajo que permiten identificar que la responsabilidad social se ha ido concretando como una obligación para el sector privado en tanto los privados realicen actividades empresariales que puedan menoscabar el bienestar del elemento social y ambiental. Sin embargo, a pesar que la responsabilidad social resulte ser un deber público para todos los ciudadanos, una obligación para el sector empresarial, y en algunos casos una carga, aún es necesario que el Estado concrete medidas legislativas o políticas públicas que hagan viable la realización exitosa de este término.

**Segunda.** Para efectos tributarios es necesario matizar la vinculación de la responsabilidad social debido a que en sede administrativa rige el principio de legalidad el cual faculta o limita la actuación de la Administración Tributaria. Al respecto, ha de señalarse que en la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta no se ha regulado de manera expresa la posibilidad de deducir gastos de dicha naturaleza. Sin embargo, se reconoce como criterio general el cumplimiento del principio de causalidad para hacer viable la deducción de un

gasto. Dicho principio sólo es aplicado en el proceso de determinación de la renta neta, concluyéndose de esta forma que la causalidad sólo se analiza respecto de los gastos y no de los costos.

La lista *numerus apertus* que señala la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37 permite afirmar que podrá ser deducido cualquier otro gasto, además de los detallados en ese artículo, siempre que los mismos cumplan con la causalidad exigida por ese cuerpo normativo. Sin embargo, en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentran detallados de manera taxativa los gastos respecto de los cuales no es posible su deducción, dentro de esos supuestos se encuentran las donaciones y las liberalidades. Al respecto ha de señalarse que la “consideración generalizada” y no siempre acertada de la responsabilidad social empresarial como un gasto voluntario y liberal podría poner en riesgo la posibilidad de deducir un gasto de dicha naturaleza. Sin embargo, como se ha pretendido señalar en este trabajo, la naturaleza social de dicho concepto y el carácter voluntario, no necesariamente hace concluir que se trate de un gasto liberal y por tanto no deducible del Impuesto a la Renta. En ese sentido, consideramos que de manera abstracta no es posible afirmar que un gasto de responsabilidad social empresarial no es deducible.

**Tercera.** El análisis de la normativa del Impuesto a la Renta permite identificar que determinados supuestos que se señalan como conceptos deducibles ostentan un carácter social y que se pueden identificar en el ámbito interno y externo del entorno empresarial. Entre los conceptos que brindan mejores condiciones al personal de la empresa se encuentran los gastos destinados a brindar servicios recreativos, culturales y educativos al personal e incluso deducir un porcentaje de los gastos que se empleen para contratar a personas con discapacidad. Dentro de los gastos que benefician a elementos sociales en el ámbito externo de la empresa se encuentra el concepto de donaciones, como una excepción a la regla. Sin embargo, este supuesto exige el cumplimiento de algunos requisitos para que proceda la deducción de gastos por dichos conceptos, entre ellos: que la donación sea otorgada a favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional que no realicen actividad privada y de entidades sin fines de lucro que tengan encaminados fines altruistas, entre ellos, de beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud, entre otros. Apreciándose que la posibilidad de deducir gastos se encuentra extremadamente limitada lo cual no permite concretar la finalidad de promoción de la responsabilidad social empresarial. En ese sentido cualquier otro gasto que no se encuentre regulado en ella exige una suma de esfuerzos del cumplimiento de la causalidad, que muchas veces el empresario no se encontrará dispuesto a realizar más aún si puede generarle

distracciones en la generación de sus utilidades sin tener certeza de la posibilidad de deducir determinados gastos.

**Cuarta.** El análisis de los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Fiscal permite identificar que la causalidad que exige la Ley del Impuesto a la Renta puede ser analizada de manera amplia e incluso, cuando los gastos no ostenten una relación directa con el giro del negocio. En ese sentido, siendo que los criterios interpretativos que otorga el Tribunal Fiscal vinculan a los poderes públicos, especialmente a la Administración Tributaria, no debería existir dificultad para que la Administración Tributaria permita la deducción de un gasto de responsabilidad social empresarial que respete los criterios en referencia. Por otro lado, de las resoluciones del Tribunal Fiscal se aprecia la predisposición del mismo por aceptar que un gasto de responsabilidad social se manifiesta en la medida que dicho gasto busque evitar conflictos sociales que pudiesen perjudicar a la propia empresa o al desarrollo de sus actividades que generan la renta.

Realizando un análisis de las interpretaciones del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, se identifica que el primero resulta ser un órgano más vinculado al cumplimiento de principios formales. En ese sentido, le resulta sumamente relevante el análisis de la prueba documentaria para efectos de acreditar la realización de los gastos que el administrado alega haber empleado. Aunado a ellos, el Tribunal realiza un análisis de la causalidad en base a criterios de razonabilidad y proporcionalidad del gasto a efectos de identificar la necesidad del mismo. Y se atreve a analizar la causalidad del gasto en base a hechos del caso concreto y de los límites legales que vinculan a las partes, ello como un evidente respeto del Principio de legalidad que lo vincula.

La Corte Suprema tiene una visión más teleológica de la inversión del gasto y ordena la deducción del mismo siempre que, a través de un análisis de la causalidad del gasto se encuentre vinculado a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente que la genera e incluso a la finalidad que buscaba el empresario en base a esos dos principios. Sin embargo, en algunos casos omite los parámetros o límites señalados por las partes o por el propio sistema jurídico, para la forma de proceder en determinados casos en donde ya existe otro procedimiento señalado en el sistema. Lo cual podría ser un tanto peligroso y atentar algunos criterios de seguridad jurídica. Por lo cual el análisis de la causalidad también debe ser detallada de manera cuidadosa o incluso identificar que en un caso efectivamente se cumple con la causalidad pero por criterios adicionales, distintos a la misma, no es posible la deducción de un gasto.

**Quinta.** El modelo Social y Democrático y la Economía Social Económica que rigen de manera transversal en nuestro sistema peruano hacen viable que nuestro sistema peruano adopte más medidas legislativas que promuevan las actividades de responsabilidad social toda vez que éstas tienen un gran impacto en las personas. Más aún cuando los impuestos ostentan ese carácter de materializar la justicia distributiva. Definitivamente la concreción de las actividades de responsabilidad social debería generar un beneficio tributario a favor del sector empresarial privado quien muchas veces se encuentra en capacidad de realizar sus actividades con grandes estándares de calidad. En ese sentido, la posibilidad de recoger en la Ley del Impuesto a la Renta los gastos de responsabilidad social como conceptos que sean deducibles facilitaría en gran medida que los empresarios que realicen los mismos encuentren mayor predisposición para invertir en ellos, con la certeza que no serán reparados por la Administración Tributaria. Más aún cuando esta medida no busca proteger a un sector en particular, sino promover mejores condiciones sociales y ambientales en beneficio de la persona, que se entiende es prioridad para el Estado.

## Referencias bibliográficas

- ABRUÑA PUYOL, A., *Lección Décimo Sexta: El administrado y sus situaciones jurídicas*, Universidad de Piura, 2013.
- Lección Vigésima: La Actividad Administrativa (II). La actividad ablatoria y la actividad de fomento*, Universidad de Piura, 2015.
- ALTAMIRANO, A., *Derecho tributario: teoría general*, Marcial Pons, Argentina, 2012.
- BARBACHAN, M., “La responsabilidad social empresarial en el Perú: desafíos y oportunidades”, *InnovaG2*, 2017 [en línea] <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/innovag/article/view/18749/18989> [Consultado 04.07.2018].
- BELAUNDE PLENGE, W., “Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar”, *Derecho&Sociedad* 43, Lima, 2014.
- BENITES MENDOZA, M., “Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta”, *Derecho PUCP* 72, 2014.
- BIGNE ALCAÑIZ, E Y CURRÁS PÉREZ, R., “¿Influye la imagen de responsabilidad social en la intención de compra? el papel de identificación del consumidor con la empresa”, *Universia Business Review* 19, 2008 [en línea] <http://www.redalyc.org/pdf/433/43301901.pdf>. [Consultado 03.04.2018].
- BRAVO CUCCI, J., “Las donaciones y liberalidades en el Impuesto a la Renta”, *IFA PERÚ* [en línea] [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/65\\_05\\_CT22\\_JABC.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/65_05_CT22_JABC.pdf) [Consultado 06.06.2018].
- CARAVEDO BALTAZAR, G., et al, “La nueva empresa: introducción a la responsabilidad social empresarial, Mesa Redonda”, *THEMIS* 48, 2004 [en línea] <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9826>. [Consultado 03.04.18].
- CEPAL, “Responsabilidad Social Corporativa en América Latina: Una visión empresarial”, Santiago de Chile, 2004 [en línea] [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214_es.pdf) [Consultado 02.07.2018].
- CÓRDOVA ARCE, A., y BARRENECHEA SALAZAR, L., “Impuesto a la renta y responsabilidad social”, *IUS ET VERITAS* 46, 2013.

CORRESPONSABLES FUNDACIÓN “Anuario Corresponsables Perú 2017” [en línea]  
<http://peru.corresponsables.com/publicaciones/anuario-corresponsables-per%C3%BA-2017>  
[Consultado 06.07.2018].

DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985.

DURÁN ROJO, L., “Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial”,  
*Contabilidad y Negocios 07*, 2009.

FERNÁNDEZ ORIGGI, I., *Las deducciones del impuesto a la renta*, Palestra, Lima, 2005.

GARCÍA MULLIN, R., *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*, Centro Interamericano de  
Estudios Tributarios, Buenos Aires, 1978 [en línea] <https://es.scribd.com/document/239761096/RENTA-Roque-Garcia-Mullin1> [Consultado 10.04.18].

GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 1989.

Naciones Unidas. CEPAL, “Responsabilidad Social Corporativa en América Latina: Una visión  
empresarial”, Santiago de Chile, 2004 [en línea] [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214_es.pdf) [Consultado 02.07.2018]

KRESALJA B. y OCHOA C., *Derecho Constitucional Económico*, Pontificia Universidad Católica del  
Perú, Lima, 2009.

MACERA TIRAGALLO, B., *El deber industrial de respetar el ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

Naciones Unidas, Desarrollo sostenible [en línea] <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml> [Consultado 19.03.2018].

NIELSEN, Encuesta: El consumidor frente a la responsabilidad social corporativa de las marcas [en  
línea]<http://www.nielsen.com/es/es/press-room/2015/Cuatro-de-cada-diez-consumidores-pagarias-mas-por-prodcutos-de-emresas-socialmente-comprometidas.html> [Consultado  
06.07.2018].

PICÓN GONZÁLES, J., *Deducciones del impuesto a la renta empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo*, 3<sup>a</sup> edición, Dogma, Lima, 2011.

SANTAMARÍA PASTOR, J., *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de Estudios Ramón Aceres, Madrid, 1991.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W., “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario”, *THEMIS* 64, 2013.

ZEGARRA MULÁNOVICH, A., *Descubrir el Derecho. Las nociones elementales del Derecho Privado y del Derecho Público explicadas en forma sistemática*, Palestra, Lima, 2009.

-----*Notas del curso de Derecho Mercantil I. Parte General*, Universidad de Piura, versión marzo de 2014.

**Informe**

- Informe N°005-2017- SUNAT/5D0000, Lima 20 de enero de 2017.

**Legislación**

- Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N°014-92-EM, Perú, 02 de junio de 1992.
- Constitución Política del Perú de 1993.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°122-94-EF, 19 de setiembre de 1994.
- Ley N°26887, Ley General de Sociedades, Perú, 05 de diciembre de 1997.
- Ley N°27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, Perú, 10 de abril de 2001.
- Reglamento de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos aprobado mediante Decreto Supremo N°032-2004-EM, Perú, 18 de agosto de 2004.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF, Perú, 06 de diciembre de 2004.
- Ley N°28611, Ley General del Ambiente, Perú, 13 de octubre de 2005.
- Ley N°29230, Ley que Impulsa la Inversión Pública Regional y Local con Participación del Sector Privado, 19 de mayo de 2008.
- Ley N°29973, Ley General de la Persona con Discapacidad, Perú, 13 de diciembre de 2012.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Perú, 21 de junio de 2013.
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos aprobado por Decreto Supremo N°042-2005-EM, 07 de octubre de 2005.

### **Resoluciones administrativas y judiciales**

- Resolución del Tribunal Fiscal N°466-3-1997 de 14 de mayo de 1997.
- Resolución de Superintendencia N°007-99-SUNAT. Reglamento de comprobantes de pago de 01 de febrero de 1999.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 707-2-1999 de 25 de agosto de 1999.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°710-2-99 de 25 de agosto de 1999.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°274-2-2001 de 22 de marzo de 2001.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°8534-5-2001 de 19 de octubre de 2001.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°760-4-2002 de 15 de febrero de 2002.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°4572-4-2002 de 13 de agosto de 2002.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°01275-2-2004 de 05 de marzo de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°01275-2-2004 de 05 de marzo de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004 de 24 de setiembre de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1424-5-2005 de 04 de marzo de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°3838-5-2005 de 22 de junio de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°3942-5-2005 de 24 de junio de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°6392-2-2005 de 20 de octubre de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2812-2-2006 de 25 de mayo de 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006 de 05 de setiembre de 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1377-1-2007 de 23 de febrero de 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°9013-3-2007 de 25 de setiembre de 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°11911-3-2007 de 14 de diciembre de 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°3851-4-2008 de 26 de marzo de 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°12659-2-2008 de 30 de octubre de 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2463-2-2009 de 17 de marzo de 2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2791-5-2010 de 17 de marzo de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°6915-3-2010 de 30 de junio de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°6915-3-2010 de 30 de junio de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°10813-3-2010 de 16 de setiembre de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010 de 17 de diciembre de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°4628-4-2012 de 28 de marzo de 2012.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°9902-8-2014 de 20 de agosto de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°00844-5-2017 de 27 de enero de 2017.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1161-5-2017 de 08 de febrero de 2017.

- Resolución del Tribunal Fiscal N°2487-4-2017 de 21 de marzo de 2017.
- Sentencia del Expediente N°0048-2004-PI/TC de 01 de abril de 2005.
- Sentencia del Expediente N°3343-2007-PA/TC de 19 de febrero de 2009.
- Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema, recaída en el Expediente N°600-2007 [en línea][https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner\\_public/Gastos\\_de\\_mantenimiento\\_\\_\\_Poder\\_Judicial\\_\\_\\_Revista\\_Analisis\\_Tributario.pdf](https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/Gastos_de_mantenimiento___Poder_Judicial___Revista_Analisis_Tributario.pdf)  
[Consultado 14.03.2018]