

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Título de la tesis

La causalidad de los gastos de responsabilidad social empresarial a favor de las comunidades por empresas mineras

Tesis para optar el Título de Abogada, que presenta por la Bachiller:

Alejandra Frisancho Jibaja

Código: 20060955

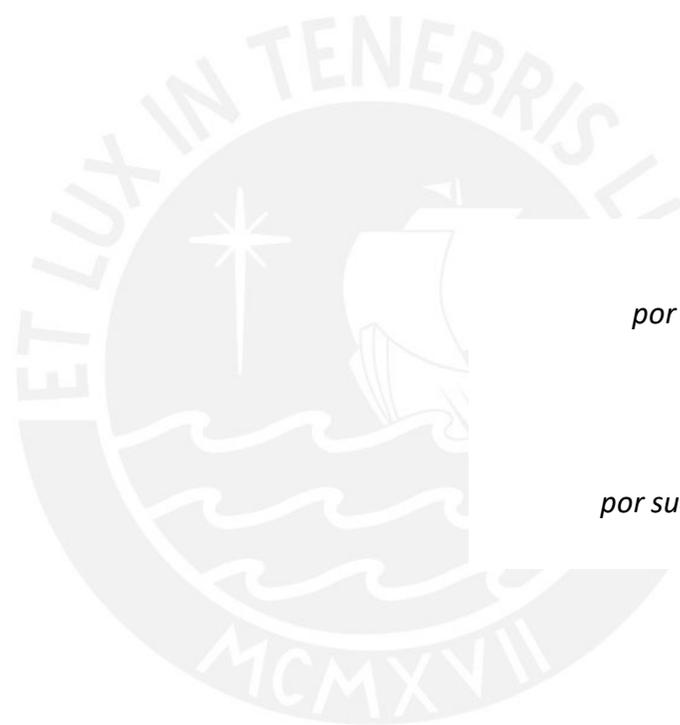
Asesor:

Walker Villanueva Gutiérrez

Lima, 2021

Resumen

La presente investigación versa sobre la causalidad de los gastos para la realización de acciones de responsabilidad social empresarial a favor de comunidades por parte de empresas mineras, bajo la hipótesis de que estos sí cumplen con dicho principio. La justificación de este estudio radica en el hecho que está directamente relacionado con la resolución de un problema práctico controvertido, como es el tratamiento tributario de los gastos de responsabilidad social empresarial que efectúan las empresas mineras. Asimismo, es una contribución al respecto, considerando que no existe una opinión uniforme y definitiva de operadores jurídicos, tanto públicos como privados; por lo tanto, no hay seguridad jurídica para los contribuyentes que realizan acciones de responsabilidad social empresarial. Para poner a prueba la hipótesis planteada, se propuso un marco conceptual sobre el mencionado principio, de conformidad con la legislación, la jurisprudencia nacional y la doctrina nacional e internacional. Asimismo, se realizó un estudio respecto de la responsabilidad social empresarial con base en los elementos que frecuentemente la identifican. Finalmente, luego de analizar críticamente la doctrina nacional y jurisprudencia sobre la materia, se concluyó que son causales los gastos de responsabilidad social empresarial que corresponden a aquellas iniciativas de la empresa que tengan por objeto la gestión de los impactos que genera su propia actividad, que forme parte de estrategia empresarial y ligada estrechamente a su actividad en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad con miras a alcanzar del desarrollo sostenible con la participación de los grupos de interés afectados. De este modo, acotamos la definición de RSE respecto de lo que coloquialmente se entiende por dicho concepto.



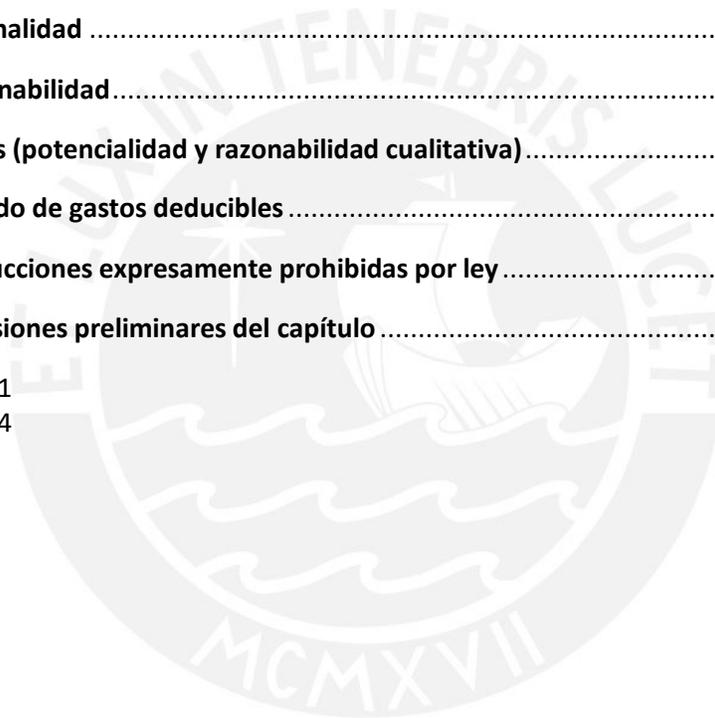
*A Dios,
por tanto bien recibido*

*A mis padres,
por su cariño, paciencia y
confianza*

Índice

Resumen	2
Índice	4
Introducción	6
Capítulo 1. Sobre el principio de causalidad de los gastos en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial	12
1.1. Fundamentos de la causalidad del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial	12
1.2. Conceptos preliminares en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial ..	19
1.2.1. Renta empresarial y actividad empresarial	19
1.2.2. Elementos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial	23
1.3. Reflexiones sobre el principio de causalidad de los gastos	34
1.3.1. La clásica dicotomía de la interpretación restringida y amplia del principio de causalidad	39
1.3.2. Otras reflexiones sobre el principio de causalidad	42
1.4. La causalidad del gasto en el derecho tributario peruano	48
1.4.1. Elementos legislativos de la causalidad del gasto	48
1.4.2. Elementos jurisprudenciales	66
1.5. Las liberalidades y la causalidad del gasto	72
1.6. Conclusiones preliminares del capítulo	78
Capítulo 2. Responsabilidad Social Empresarial	81
1.1. Definición y elementos de la Responsabilidad Social Empresarial	81
1.1.1. Instrumentos o definiciones de organizaciones internacionales	81
1.1.1.1. Consejo Empresarial Global para el Desarrollo Sostenible (WBCSD)	82
1.1.1.2. Pacto Mundial (Global Compact) de las Naciones Unidas	83
1.1.1.3. Libro Verde emitido por la Unión Europea	84
1.1.1.4. Líneas directrices de la Organización de Cooperación para el Desarrollo para Empresas Multinacionales	87
1.1.1.5. Norma Técnica Peruana ISO 26000	88
1.2. Ensayando una definición de RSE	90
1.2.1. Actividad empresarial y la RSE estratégica	91
1.2.2. El Desarrollo sostenible y la gestión de impactos producidos por la actividad empresarial	93
1.2.3. La participación de los grupos de interés en la RSE	97
1.2.4. De la voluntariedad como iniciativa empresarial	98
1.3. Responsabilidad social empresarial en la normativa peruana	101

1.4.	Conclusiones preliminares del capítulo	105
Capítulo 3.	El principio de causalidad de los gastos de RSE a favor de las comunidades ...	108
1.1.	Interpretación de la doctrina nacional sobre la causalidad de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial	108
1.2.	Jurisprudencia sobre la causalidad de los gastos de RSE	117
1.2.1.	Jurisprudencia administrativa	118
1.2.2.	Jurisprudencia judicial	127
1.3.	La causalidad de los gastos de RSE a favor de las comunidades	128
1.3.1.	Necesidad	130
1.3.2.	Normalidad	132
1.3.3.	Razonabilidad	133
1.3.4.	Otros (potencialidad y razonabilidad cualitativa)	134
1.3.5.	Listado de gastos deducibles	134
1.3.6.	Deducciones expresamente prohibidas por ley	135
1.4.	Conclusiones preliminares del capítulo	138
Conclusiones	141	
Bibliografía	144	



Introducción

El Perú es considerado un país minero a nivel de Latinoamérica y mundial, pues es uno de los principales productores de cobre, oro, plomo, zinc y estaño¹.

El sector minero es importante para la economía del país, debido a diversos factores. Por un lado, es uno de los principales motores de la economía. Este sector representa un porcentaje significativo del Producto Bruto Interno (PBI) en el Perú. Por ejemplo, en el 2015, el sector correspondiente a la minería contribuyó al crecimiento del PBI en 1.1 puntos porcentuales (el crecimiento total fue de 3,2 % en ese año); mientras que en el 2016, su contribución estuvo por el orden de 1.8 puntos porcentuales de un crecimiento total de 3.9 %, según el Boletín de Indicadores Económicos². Asimismo, en el 2014, el PBI correspondiente a los sectores extractivos (hidrocarburos y minería) representó el 11.4 % del PBI; mientras que en el 2015, el porcentaje fue equivalente al 12.1 % del PBI³. Asimismo, ha contribuido a la reducción de la pobreza y la promoción del desarrollo del país, generando oportunidades de inclusión social que promuevan el bienestar general⁴.

Adicionalmente, nuestro país tiene un gran potencial, aún sin explorar para el desarrollo de proyectos de envergadura de esta actividad económica en las zonas alto andinas, lo cual atrae inversiones de empresas líderes⁵. Por otro lado, la minería ha colaborado en el

¹ “En los últimos 10 años, la minería peruana ha sido impulsada fundamentalmente por el crecimiento promedio anual de la producción de cobre (8.12%), zinc (2.35%), plata (4.19%) y de hierro (12.04%)”. MEM, Anuario Minero, 2014, p. 30.

² Instituto Peruano de Economía, 2017, p. 16.

³ Instituto Nacional de Estadística e Informática, 2017.

⁴ “El rol que la minería ha jugado en la reducción de la pobreza y en la promoción del desarrollo del país es innegable y es claro también que debe seguir siendo uno de los principales motores de la economía para lograr la necesaria y verdadera inclusión social, aquella que genere oportunidades, que promueva el bienestar general, que integre, que permita confiar en que hay un futuro para los peruanos, para todas las familias, para nuestro país.” MEM, ob. cit., p. 12.

⁵ “El Perú tiene un gran potencial geológico en las zonas alto andinas, gracias al cual importantes empresas líderes desarrollan proyectos de envergadura. Sin embargo, de todo el territorio nacional, conformado por 128 millones de hectáreas, solo el 1.34% está destinado a la exploración y explotación minera”. *Ibidem*, p.14.

proceso de descentralización productiva que favorece a la reducción de las brechas sociales y económicas, se ha desarrollado en 21 de las 25 regiones del país, en donde Ancash es el principal productor del país de cobre y zinc (Antamina); La Libertad, de oro (Barrick Misquichilca); y Pasco, el primero en producción de plata y plomo (Buenaventura y Milpo)⁶.

La minería se caracteriza por ser una actividad económica que involucra un alto nivel de inversión a largo plazo, así como ser de alto grado de riesgo de perder dicha inversión (Córdova Arce y Salazar, 2015). Esta actividad económica tiene la particularidad de generar un gran impacto en el medio ambiente, así como en las comunidades aledañas al lugar de sus operaciones. Frecuentemente, las actividades extractivas de minerales se llevan a cabo en zonas donde existe una deficiente o ausente prestación de servicios públicos básicos (salud, educación, seguridad, etc.) y de infraestructura (vías de comunicación).

Lo anteriormente expuesto son tareas encomendadas al Estado, y que permitirían el desarrollo de la población de los habitantes de dichas zonas del país (Belaunde Plenge, 2010; Córdova Arce y Salazar, 2015). En ese orden de ideas, para las empresas del sector minero es indispensable incorporar a su propia actividad, políticas de responsabilidad social empresarial que deriven en acciones orientadas a paliar los posibles impactos negativos que podría provocar sus actividades en el medio ambiente y las comunidades que la rodean, las cuales suponen —en muchos casos— el desembolso de sumas de dinero.

Así, el tema de la presente investigación se enfoca en el principio de causalidad, que rige en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país, y su aplicación a los gastos de responsabilidad social empresarial efectuados por empresas mineras a favor de las comunidades cercanas a

⁶ MEM, Anuario Minero, 2014, p. 30.

la zona de influencia de sus actividades. Otro de los aspectos que conforman la problemática del tratamiento tributario de los gastos de responsabilidad social empresarial consiste en determinar si los tales desembolsos califican como donaciones o liberalidades a favor de terceros (v.g. las comunidades de las zonas de influencia de la actividad del contribuyente).

Al respecto, existe una ausencia de seguridad respecto del tratamiento tributario de los gastos de responsabilidad social empresarial, dado que los operadores jurídicos como el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y la Administración Tributaria tienen pronunciamientos a favor y en contra de la causalidad de dichos gastos. Es así que, al no tener un tratamiento tributario claro de los gastos de responsabilidad social empresarial, de tal suerte que se encontrarían en un “área gris” entre aquellos que son considerados causales y aquellos que no, surge la interrogante sobre si los gastos de responsabilidad empresarial a favor de las comunidades ubicadas en las zonas de influencia de la actividad minera de los contribuyentes que se dedican a dicha actividad empresarial cumplen con el principio de causalidad.

A lo expuesto, se suma el hecho que a tales erogaciones se pueden aplicar diversos regímenes previstos en las normas sectoriales de la tributación minera (estudios de impacto ambiental, compromisos previos, obras de infraestructura, gravamen especial a la minería, obras por impuestos, etc.) (Miranda, 2014). No obstante, dicho aspecto no formará parte de la presente investigación, pues este se enfoca en el estudio de la causalidad de tales gastos.

La relevancia de este estudio radica en el hecho que está directamente relacionado con la resolución de un problema práctico controvertido que consiste en determinar cuál es el tratamiento tributario de los gastos de responsabilidad social empresarial que efectúan las empresas mineras. Ello se debe a que la presente investigación jurídica contribuiría al debate respecto de este tema sobre el cual no hay una opinión uniforme y

definitiva de operadores jurídicos, tanto públicos como privados; por lo tanto, no hay seguridad jurídica para los contribuyentes que realizan acciones de responsabilidad social empresarial.

En ese sentido, en más de un sector económico, y de forma particular en el sector minero, las acciones de responsabilidad social empresarial significan el desembolso de grandes sumas de dinero, respecto de las cuales las empresas no tienen la certeza de cuál será el impacto tributario, pues el tratamiento tributario no estaría claramente delimitado por las normas tributarias. Es así que, dada la mayor relevancia que ha adquirido la responsabilidad social empresarial en la gestión de las empresas mineras, y de todos los sectores en general, es oportuno ejecutar este estudio, pues uno de los aspectos que evalúan estas empresas previamente a realizar este tipo de desembolsos es el impacto tributario que estas acciones podría tener en sus finanzas.

Una particularidad de los gastos de responsabilidad social empresarial es que sus beneficios no solo se quedan en la empresa que los realiza, sino por el contrario, por su propia naturaleza están destinados a satisfacer las inquietudes y necesidades de las comunidades ubicadas en las zonas de influencia de sus actividades. Ello cobra mayor importancia en un país donde, por un lado, existe un Estado que no se da abasto para atender las necesidades básicas de muchos grupos sociales y, por el otro, ha vivido tiempos de auge económico de la actividad empresarial.

Ahora bien, el estudio del tratamiento tributario de los gastos de responsabilidad social empresarial no solo es interesante por sus implicancias sociales y económicas, sino también por las contribuciones en el derecho tributario. En primer lugar, este trabajo de investigación aportaría un punto de vista en lo referido al debate que existe sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad social. Asimismo, se pretende contribuir con el estudio de los alcances del principio de causalidad, así como delimitar cuáles son los

alcances del concepto de liberalidad en el derecho tributario, y cómo es que este se relaciona con el principio de causalidad del gasto.

Al inicio de la presente investigación, la hipótesis señalaba que los gastos de responsabilidad social empresarial efectuados, a favor de las comunidades, por sujetos domiciliados en el país, dedicados a la actividad minera y generadoras de tercera categoría, sí cumplen con el principio de causalidad. Al concluir la tesis, se verifica que la hipótesis se cumple, pero de manera limitada. Así, a nivel conceptual, son causales los gastos de responsabilidad social empresarial si corresponden a aquellas iniciativas de la empresa que tenga por objeto la gestión de los impactos que genera su propia actividad que forme parte de estrategia empresarial y ligada estrechamente a su actividad en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad con miras a alcanzar del desarrollo sostenible con la participación de los grupos de interés afectados. De este modo, acotamos la definición de responsabilidad social empresarial respecto de lo que coloquialmente se entiende por dicho concepto.

A efectos de sustentar la conclusión antes señalada, la presente investigación consta de tres partes. La primera comprende el marco conceptual respecto del principio de causalidad y el concepto de liberalidad en normativa del impuesto a la renta peruano. La segunda parte de la presente investigación se referirá a determinar qué se entiende sobre la responsabilidad social empresarial a favor de las comunidades; se estudiarán los elementos que frecuentemente identifican a la responsabilidad social empresarial y que conforman un marco de referencia únicamente para efectos de la presente tesis y la discusión tributaria central, es decir, la causalidad de los gastos atribuidos a la responsabilidad social empresarial. En la tercera parte, se analizarán cuáles son las reflexiones en nuestro país respecto del tratamiento tributario en materia de causalidad de los gastos de responsabilidad social propuesta por la doctrina y la jurisprudencia nacional, y se contrastará con el marco conceptual propuesto en el capítulo primero y la definición de responsabilidad social empresarial propuesta en el capítulo segundo.

Después de la revisión de dichas teorías y la doctrina, finalmente se propondrá unos lineamientos sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad social empresarial, describiendo los supuestos en los cuales, al menos conceptualmente, sí se cumpliría con el principio de causalidad.



Capítulo 1. Sobre el principio de causalidad de los gastos en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial⁷

La presente investigación pretende establecer si es posible afirmar que los gastos de responsabilidad social empresarial cumplen con el denominado principio de casualidad del gasto y, en consecuencia, sean susceptibles de deducción en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial⁸. En ese contexto, el presente capítulo tiene por objetivo sentar el marco conceptual en torno al principio de causalidad del gasto, el cual permitirá discernir si el fenómeno de la responsabilidad empresarial se enmarca dentro de los parámetros de la causalidad.

El mencionado marco conceptual se ha desarrollado con base en la revisión de la legislación peruana, así como de la doctrina y jurisprudencia nacional. Asimismo, se revisaron autores internacionales, dentro de ellos los clásicos, es decir, aquellos que tienen un carácter influyente en la doctrina y jurisprudencia nacional.

1.1. Fundamentos de la causalidad del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial

El denominado principio de causalidad juega un rol gravitante en la determinación del Impuesto a la Renta, dado que constituye uno de los requisitos sustantivos para establecer su

⁷ El presente capítulo ha sido elaborado en conjunto con una investigación realizada en forma paralela por la autora que trata sobre la causalidad en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en los años 2013 a 2015, la cual ya se encuentra publicada.

⁸ En la presente investigación, se denominará el Impuesto a la Renta Empresarial a aquel que grava a las rentas de tercera categoría, obtenidas por sujetos domiciliados en el país, bajo el Régimen General del Impuesto a la Renta. En otras palabras, no se hará referencia al impuesto que grava rentas empresariales de fuente peruana obtenidas por sujetos no domiciliados, ni a las rentas empresariales de fuente extranjera. Tampoco se hace referencia al impuesto que grava a aquellas rentas sujetas a regímenes diferentes al Régimen General, tales como los regímenes simplificados del Impuesto a la Renta.

deducibilidad⁹ (Frisancho, 2017). Es decir, si un gasto no califica como causal, este no podrá disminuir la base imponible de dicho impuesto y, por tanto, deberá ser adicionado al momento de su determinación.

Conforme se explicará a continuación, este rol preponderante de la causalidad se fundamenta en la estrecha relación que existe (y debe existir) entre la renta sujeta a imposición y los gastos necesarios para su generación, la cual se explica por el principio de capacidad contributiva, que rige en materia tributaria, así como, por el propio concepto de renta aplicable al impuesto en referencia. En primer lugar, resulta pertinente analizar al problema materia de investigación desde el punto de vista del derecho constitucional tributario. Así, uno de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria es el de capacidad contributiva, el cual constituye un elemento de legitimación de los tributos y un presupuesto para que el Estado ejerza su poder tributario (Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N°. 033-2004-AI/TC, párrafo 12; Giuliani Fonrauge y Navarrine, 1973; Spisso y Bidart Campos, 2011).

Dicho principio exige que una forma de manifestación de capacidad contributiva se refleje tanto en la hipótesis de incidencia de un tributo determinado, así como en la determinación del hecho imponible que se subsume en tal hipótesis. Ello ha sido reconocido por la doctrina nacional y por autores clásicos de la doctrina internacional, quienes han estudiado a dicho principio desde dos perspectivas: objetiva y subjetiva (Bravo Cucci, 2010; Novoa Herrera, 1990).

Por un lado, el principio de capacidad contributiva objetiva exige que la norma tributaria capte una manifestación de dicha capacidad, lo cual se verifica mediante una evaluación de carácter abstracto. Por otro lado, el principio de capacidad contributiva subjetiva se refiere al análisis de la carga tributaria en el caso concreto de los deudores tributarios alcanzados por la norma tributaria, esto es, se refiere a la carga tributaria de cada sujeto individualizado.

⁹ El principio de causalidad no es el único requisito para la deducción de los gastos en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, conforme se explicará más adelante.

En este punto cabe preguntarse qué se entiende por capacidad contributiva. Esta puede ser definida como una aptitud económica, real o potencial, que posee cada sujeto para soportar un nivel determinado de carga tributaria. Esta capacidad se establece en función de la riqueza de cada sujeto (Ruiz de Castilla Ponce de León y Robles Moreno, 2013), por lo que, tradicionalmente, se manifiesta en conceptos tales como patrimonio, renta y consumo.

Desde la perspectiva objetiva del principio en referencia, la mencionada aptitud económica no solo debe encontrarse reflejada en la hipótesis de incidencia, sino que, también, esta debe ser consistente con la capacidad contributiva que se refleja en la base imponible del tributo en cuestión, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en la sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, párrafo 18). En efecto, el contenido constitucionalmente protegido del principio de capacidad contributiva establece que debe existir una estrecha relación entre la manifestación de capacidad contributiva y la estructura del tributo. Por tal motivo, la manifestación de riqueza que busca gravar el legislador necesariamente se deberá reflejar en el aspecto material de la hipótesis de incidencia del tributo (denominado también, ámbito de aplicación), y en su base imponible. De lo contrario, se vulnerará el principio de capacidad contributiva.

En la misma línea de pensamiento, se ha pronunciado la doctrina nacional cuando indica que el aspecto material (ámbito de aplicación) y mensurable (base imponible e alícuota) son dos caras de la misma moneda (Sevillano Chávez, 2014). Asimismo, un autor clásico de la doctrina internacional señala que el principio de capacidad contributiva exige establecer qué es lo que grava el impuesto para poder interpretar cómo se determina el mismo (García Novoa, 1994, pp. 23-27). En consecuencia, el aspecto material de la hipótesis de incidencia, como el aspecto mensurable o base imponible deben captar la manifestación de riqueza que busca gravar un determinado tributo.

De lo expuesto, queda claro que, en el caso del Impuesto a la Renta Empresarial, debido a la estrecha relación debe existir entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia y la base imponible, se puede afirmar que la manifestación de riqueza renta deberá reflejarse tanto en su

ámbito de aplicación como en su base imponible. Ello explica la estrecha relación que debe existir entre el concepto de la renta y la causalidad, como elemento gravitante en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

En ese contexto, resulta pertinente definir cuál es el concepto de renta gravado por el Impuesto a la Renta Empresarial. Para comprender los alcances de este concepto, corresponde hacer una breve referencia a las teorías sobre el concepto de renta. Al respecto, García Belsunce (1967, pp. 74-86) estudia las principales teorías económicas y jurídico-tributarias referidas al concepto de renta. Como resultado de la revisión de las teorías económicas, dicho autor concluye que la renta, o rédito, se puede definir como aquella riqueza que se caracteriza por ser nueva, material o inmaterial, que se origina por una fuente productiva. Esta fuente puede ser periódica o consumible, es decir, permanecer o extinguirse con el acto de producción de la renta, ya que la voluntad humana es la que determina que la fuente sea habilitada al proceso generador de renta, la cual se expresa en moneda, especie, bienes o servicios.

Por su parte, las teorías jurídico-tributarias que estudia el autor son la de la renta-producto y la del incremento patrimonial. Las teorías en referencia también han sido reconocidas por diversos autores de la doctrina nacional (Fernández Cartagena, 2004, p. 2; Vázquez Tarazona, 2016, p. 8, Huayhua López, 2013, pp. 2 y 3, entre otros). La primera define a la renta en términos similares a las teorías económicas, con la diferencia de que se entiende que es una riqueza, cuya fuente se caracteriza por ser durable y periódica. Según esta teoría, estarían gravados únicamente las rentas provenientes de la actividad ordinaria de la empresa, excluyéndose las generadas por la ganancia de capital, las actividades transitorias y accidentales, dado que su fuente adolece de alguna de las características antes mencionadas. La segunda corriente de teorías fiscales es denominada "incremento patrimonial más consumo". Según esta teoría, la renta se determina por la variación positiva del patrimonio en un periodo determinado de tiempo, la cual comprende los nominales o no realizados, los consumos y las prestaciones de servicios y cesiones de bienes gratuitas en beneficio de terceros (Villanueva Gutiérrez, sin publicar). Esta constituye la teoría más amplia y abarca tanto la teoría anterior, como la que se explica a continuación.

Además de las mencionadas teorías, resulta pertinente hacer referencia a la teoría del flujo de riqueza, la cual es estudiada por García Mullín (1980, p. 17). La renta es aquella generada por *“una transacción de mercado realizada y cuantificada con certeza”*, siendo que el fundamento de esta teoría se sustenta en la transacción de mercado en base al principio contable de costo histórico (Villanueva Gutiérrez, sin publicar). Así, se diferencia de la teoría anterior pues no grava los incrementos por valorizaciones no realizadas. Adicionalmente, esta teoría comprende las rentas-producto, así como las rentas generadas por las ganancias de capital, las actividades accidentales, eventuales, y las obtenidas a título gratuito García Mullín (1980, pp. 17 y 18). En ese orden de ideas, esta teoría es más amplia que la primera teoría, pero más restringida que la segunda teoría.

En este punto, se debe resaltar que la mayoría de teorías, en especial las más cercanas a las teorías clásicas económicas, entienden a la renta como un concepto neto (Frisancho, 2017). Esto significa que se encuentra implícita la deducción de los gastos necesarios para la obtención de la renta gravada (Fernández Origgí, 2005). Por tal motivo, la estrecha relación que existe entre el concepto renta y los gastos necesarios se debe justamente a que la noción del gasto necesario—como concepto deducible— forma parte de la misma definición de renta, en la medida que esta se entienda como un concepto neto.

De ahí que, atendiendo tanto al principio de capacidad contributiva como el concepto de renta, se pueda afirmar lo siguiente:

Como se deduce de lo señalado, la capacidad contributiva delimita la actuación recaudadora del Estado y, además, circunscribe el ámbito de aplicación de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, excluyendo a todos los gastos que mantengan una relación causal con la generación de los ingresos susceptibles de gravamen o el mantenimiento de la fuente productora de estos. (Benites Mendoza, 2017, p. 12)

Como se puede apreciar, en la medida que el concepto neto de renta —presente en la mayoría de las teorías de renta— se remite a la deducción del gasto necesario, el principio de capacidad contributiva exigirá que, en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, se proceda con la deducción de gastos que cumple con la causalidad. De lo contrario, se podría estar ante una vulneración del mencionado principio constitucional.

En ese contexto, cabe preguntarse, ¿cuál es el concepto de renta gravado por el Impuesto a la Renta Empresarial? Sobre el particular, la Ley del Impuesto a la Renta recoge —de manera predominante— la teoría de flujo de riqueza para este impuesto en particular, según se desprende de la revisión de los artículos 1 a 3 de la mencionada Ley. En la misma línea, se ha pronunciado la doctrina nacional (Bravo Cucci, 2013; Fernández Cartagena, 2004; SUNAT, 2005).

La teoría flujo de riqueza comprende los ingresos, es decir, un caudal de dinero a favor de uno (Real Academia de la Lengua Española, s. f.) que provienen de terceros, un ente diferente al sujeto generador de renta (García Mullín, 1980). Implica también la existencia de una fuente, la cual que podría agotarse con la sola generación de renta¹⁰. Esta fuente principalmente es la actividad empresarial del contribuyente, aunque podría devenir de otro tipo de fuentes.

La doctrina clásica (García Mullín, 1980; Fernández Cartagena, 2004) ha descrito las diversas fuentes que pueden ser comprendidas en la teoría de flujo de riqueza, entre las cuales se encuentran las provenientes de la actividad ordinaria a que se refiere la teoría de renta-

¹⁰ Al respecto, debemos indicar que tanto la teoría de renta producto como la de flujo de riqueza prevén la existencia de una fuente productora de la renta. Según la teoría de renta-producto, la fuente que produce renta debe ser durable y susceptible de generar ingresos periódicos (García Mullin, 1980). En ese orden de ideas, si bien la teoría de renta producto diferencia claramente entre la renta y la fuente que la produce, (García Belsunce, 1967) la teoría de flujo de riqueza no niega la existencia de una fuente que produce renta. De este modo, la diferencia con la primera teoría es justamente que la fuente debe cumplir con una serie de características; mientras que en la segunda teoría no establece características especiales para la fuente que genera la renta (Sevillano Chávez, 2014, p. 155).

Por otro lado, en el caso del Impuesto a la Renta peruano, observamos que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento contienen el término fuente de manera recurrente, por ejemplo, en el apartado de base jurisdiccional y otros y la propia definición legal del Principio de Causalidad. Es preciso indicar que la Ley del Impuesto a la Renta contiene más de una teoría de renta, considerando su carácter cédular. De ello se entiende que el concepto de fuente no es ajeno a ambas teorías sobre la renta.

producto, al total de ingresos provenientes de operaciones con terceros, el cual comprende a las rentas correspondientes a la ganancia de capital, y a las generadas por ingresos eventuales, accidentales, entre otros.

En ese orden de ideas, de acuerdo con dicha teoría, se encuentra sujeta a imposición aquella riqueza nueva generada por una fuente periódica y durable, que sea habilitada racionalmente para tal efecto (renta-producto). Por su parte, la ganancia de capital comprende aquella riqueza originada por enajenación de bienes de capital, esto es, bienes no destinados a no ser comercializados en el giro del negocio del contribuyente. Por otro lado, los ingresos accidentales son definidos como aquellos provenientes de actos que no son habituales o propios de la actividad del contribuyente, en tanto, su actividad no está organizado para ello. Con relación a los ingresos eventuales, se pueden definir como aquellos que dependen de un “factor aleatorio” (García Mullín, 1980, p. 18), que se da en el caso de las loterías o juegos de azar. En estos casos, la voluntad del contribuyente es irrelevante, dado que no supone que la fuente sea habilitada para generarla (habilitación racional de la fuente). Finalmente, los ingresos a título gratuito corresponden a aquellos por los cuales el contribuyente obtuvo una ventaja económica de un tercero, sin que se encuentre obligado a efectuar una contraprestación a cambio de ello.

Como se puede observar, la renta empresarial sería un concepto neto que se origina por una fuente que no necesariamente es durable y susceptible de generar ingresos periódicos reales o potenciales, que amplía la teoría de renta-producto (Frisancho, 2017). Cabe resaltar que el concepto neto de renta se aprecia en el proceso de determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Conforme se explicará con mayor detenimiento en el siguiente acápite, la determinación del impuesto sobre la renta empresarial supone un proceso de depuración o deducción de diferentes conceptos que dan como resultado la renta neta imponible, la base imponible del impuesto empresarial (García Mullín, 1980; Roder, 1989).

Por lo expuesto, queda evidenciado que esta teoría acoge el concepto neto del impuesto a la renta, por tanto, en el caso del Impuesto a la Renta Empresarial se verifica que existe una estrecha relación entre el concepto renta y el principio de causalidad y, como consecuencia de

ello, se puede afirmar que el principio de causalidad, que juega un rol gravitante en la determinación del Impuesto a la Renta, se fundamenta en el principio de capacidad contributiva y el propio concepto de renta gravado: el Impuesto a la Renta Empresarial.

1.2. Conceptos preliminares en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial

Una vez que se han establecido los fundamentos básicos que sustentan la causalidad del gasto, en el presente punto, corresponde revisar conceptos preliminares que sirven de presupuesto para la aplicación del principio de causalidad. Así, dada la estrecha relación entre la renta gravada y la causalidad del gasto, y con la finalidad de comprender los alcances del principio de causalidad, resulta pertinente hacer referencia a la definición de renta empresarial y algunos elementos normativos que forman parte de la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

1.2.1. Renta empresarial y actividad empresarial

La legislación peruana, relativo al Impuesto a la Renta Empresarial, recoge un concepto de renta que tendría la vocación de agrupar todos los elementos gravados en cabeza de la empresa¹¹. Esto se evidencia en el hecho que su concepto de renta se identifica —de manera predominante— con la teoría del flujo de riqueza (Bravo Cucci, 2013; Fernández Cartagena, 2004; SUNAT, 2005), la cual comprende las rentas que califican como de las rentas-producto, las originadas por la ganancia de capital y por los demás ingresos provenientes de operaciones con terceros. Dichos conceptos se encuentran expresamente recogidos en los incisos a), b) y c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta¹².

¹¹ Esto se aprecia —en toda su extensión— respecto de las rentas empresariales obtenidas por personas jurídicas, conforme se aprecia en el inciso e) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que, en el caso de las personas naturales, esto no ocurre con dicha intensidad; sin embargo, indicios de esta vocación de agrupar se aprecia en el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹² “Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

Por su parte, lo expuesto también se aprecia en la definición legal de la Renta Empresarial¹³. En el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que esta corresponde a “cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación”. Esto significa que la Renta Empresarial tiene vocación de “englobar” todas las rentas, ganancias o ingresos que fluyen a la empresa como resultado de sus operaciones con terceros (García Novoa, 1994, p. 19).

Para comprender los alcances de la Renta Empresarial, resulta pertinente detenerse en el concepto de empresa, recogido en la legislación peruana. Así, en el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁴, se establece que la Renta Empresarial es aquella que se obtiene en transcurrir de la “actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones”. Esto significa que la Renta Empresarial corresponde a aquella riqueza que fluye al contribuyente como consecuencia del desarrollo de sus actividades empresariales, las cuales se desarrollan en el mercado, como un agente económico en interrelación con otros agentes económicos.

[...]”.

¹³ Para efectos de la presente investigación, la Renta Empresarial hace referencia aquella de renta de fuente peruana obtenida por sujetos domiciliados y que se encuentra comprendida en los alcances de la tercera categoría a que se refiere el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta que se grava bajo el Régimen General. No forma parte de la presente investigación los regímenes simplificados del impuesto a la renta.

¹⁴ “Artículo 1.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

[...]

g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la **obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.**

En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

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”. [El resaltado es agregado].

Asimismo, la norma en referencia señala una definición de empresa, como aquella generadora de rentas de tercera categoría. Así, el texto del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, particularmente del inciso a) —sin agotar la definición de renta empresarial— pueden dar luces respecto del significado de término “actividad empresarial”, tal como se muestra a continuación:

Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría:

a) Las derivadas del **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**. [...]. [El resaltado es agregado]

El citado artículo contiene un listado de actividades, entre las que se encuentran el comercio, la industria, la minería, la explotación de recursos naturales, la prestación de servicios de diversa índole (transportes, comunicaciones, hoteles, depósitos, construcciones, bancos, financieras, seguros, entre otros) y cualquier otra actividad que constituya un negocio habitual.

Atendiendo a una interpretación literal de los mencionados conceptos, con base en las definiciones contenidas en la versión virtual del *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia de la Lengua Española (en adelante, RAE) (s. f.), se puede afirmar que la actividad empresarial comprende lo siguiente:

- Actividades: conjunto de tareas u operaciones;
- Negocio: “aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés” (RAE, 2019);
- Comercio: intercambio de bienes o servicios;
- Industria: conjunto de operaciones destinadas a “la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales” (RAE, 2019);
- Minería: laborar para la extracción de minerales;

- Explotación: “Conjunto de elementos dedicados a una industria o granjería” (RAE, 2019);
- Recursos naturales: conjunto de elementos de la naturaleza que permite atender una necesidad o llevar a cabo una empresa; y
- Prestación de servicios: la acción brindada por un personal o una organización destinada a satisfacer necesidades de terceros.

De este modo, la actividad empresarial es entendida como el conjunto de operaciones o tareas que se realizan con el interés de lucrar, esto es, generar utilidades o ganancias. Estas actividades empresariales pueden comprender aquellas relacionadas con el intercambio de productos (comercio), la obtención, transformación o transporte de productos, la extracción o explotación de recursos naturales y la prestación de servicios, supone una organización orientada a la satisfacción de necesidades de terceros de diversa índole, tales como transportes, comunicaciones, hoteles, depósitos, construcciones, bancos, financieras, seguros, entre otros.

En suma, la Renta Empresarial englobaría todas las rentas, ganancias e ingresos generadas en el devenir la actividad empresarial, es decir, el conjunto de operaciones o tareas que realiza un determinado sujeto con una finalidad de lucro. Entre tales rentas, ganancias e ingresos se encontrarían, en primer lugar, las rentas generadas por el desarrollo del giro del negocio del contribuyente, las cuales corresponderían a la teoría de renta producto, dado que se trataría de una fuente periódica y durable, habilitada racionalmente para tal efecto. En segundo lugar, se encuentra la ganancia de capital, la cual comprende aquella riqueza originada por enajenación de bienes de capital, esto es, aquellos que no estuvieron destinados a ser comercializados en el giro del negocio del contribuyente, como sería el caso de la venta de maquinaria de construcción, realizada por un sujeto dedicado a la ejecución de contratos de obra.

Asimismo, se encuentran los ingresos accidentales, o sea, aquellos provenientes de actos que no son habituales o propios de la actividad del contribuyente. Un ejemplo de ello sería el caso de interés obtenido por un préstamo realizado a trabajadores, por una empresa que se dedica a la actividad industrial, en tanto, su actividad no está organizado para ello. Adicionalmente, se pueden observar los ingresos eventuales, que dependen de un “factor aleatorio”, en la que no

existe una habilitación racional de la fuente por parte del contribuyente, se daría en el caso que una empresa gane un premio en un juego de lotería.

Finalmente, la Renta Empresarial englobaría también los ingresos a título gratuito, esto es, cuando el contribuyente obtiene una ventaja económica por parte de un tercero, sin que se encuentre obligado a efectuar una contraprestación a cambio de ello. Este sería el caso, de que la empresa reciba una donación por parte de un tercero.

De lo expuesto anteriormente, queda claro que el Impuesto a la Renta Empresarial grava aquellas rentas, ganancias e ingresos que son generados por el desarrollo de operaciones realizadas por el contribuyente, en el mercado y con una finalidad de lucro. Estos conceptos incluyen las rentas originadas por actividades empresariales propias del giro de la empresa, ganancias de capital y los demás ingresos provenientes por operaciones con otros agentes económicos (accidentales, eventuales y a título gratuito).

1.2.2. Elementos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial

Hasta este punto de la investigación se han explicado los alcances de la Renta Empresarial, esto es, el ámbito de aplicación del impuesto que grava dicha manifestación de riqueza. En ese orden de ideas, resulta pertinente hacer una breve referencia a los elementos que permiten medir el valor económico, o la magnitud apreciable y calculable del aspecto material de la Renta Empresarial, a efectos de calcular el importe del pago del impuesto (Sevillano Chávez, 2014).

De este modo, a continuación se hará referencia al proceso de determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, así como a los conceptos de gasto y costo, “renta bruta” y “renta neta”, los cuales constituyen presupuestos vinculados con la causalidad de los gastos.

1.2.2.1. Proceso de determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial

Conforme se adelantó líneas arriba, la acción de determinar el Impuesto a la Renta Empresarial es en un proceso de depuración de la base imponible, que consiste en la progresiva exclusión de diferentes conceptos, denominados deducciones, hasta obtener un concepto neto de renta, específicamente, la renta neta imponible (García Mullín, 1980; Roder, 1992, Frisancho, 2016). Las deducciones son elementos de la base imponible que cumplen con la función de disminuir y descontar con el objetivo de reflejar la situación particular del sujeto (Garza, 2006; Giuliani Fonrauge y Navarrine, 1973).

En el caso del Impuesto a la Renta Empresarial, las deducciones son conceptos tales como costos, gastos, pérdidas tributarias —de corresponder— que dan como resultado la renta neta imponible sobre la cual se aplica la tasa correspondiente¹⁵. Así, el mencionado proceso de depuración —realizado por el propio contribuyente en primera instancia— se dividen en fases, por lo que en cada una se deducen determinados conceptos que dan como resultado final la renta neta imponible, la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial. La primera etapa parte de los ingresos gravables de tercera categoría (ingresos brutos devengados en ejercicio) a los cuales se restan las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares, cuya diferencia es equivalente a los ingresos netos.

En la siguiente etapa, los ingresos netos —originados por la enajenación de bienes— son disminuidos en el importe equivalente al costo computable. El resultado de esta operación da lugar a la renta bruta. En la fase siguiente, la renta bruta es depurada mediante la deducción de los gastos deducibles del ejercicio, y como consecuencia de ello, se obtiene el valor de la renta neta. Finalmente, a esta última se le deducen las pérdidas arrastrables de ejercicios precedentes, de corresponder, lo que da como resultado la renta neta imponible.

En ese contexto, se puede notar nuevamente el rol gravitante del principio de causalidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. En efecto, la función de la causalidad

¹⁵ De acuerdo a las diferentes modificaciones del artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, la tasa del Impuesto a la Renta Empresarial es como sigue: 30% hasta el ejercicio 2014, 28% en los ejercicios 2015 y 2016, y 29.5% a partir del ejercicio.

consiste en identificar a los gastos que disminuirán a la renta bruta, debido a su vinculación con la actividad generadora de renta gravada, es decir, la actividad empresarial del contribuyente. Esto ha sido observado por autores nacionales (Fernández Origgi 2005, p. 117), y autores clásicos (García Mullin 1980, p. 17).

Nótese que la labor de determinación del impuesto en referencia recae sobre el propio contribuyente, lo que significa que este último es el encargado, en primera instancia, de verificar si ha ocurrido el hecho generador que da lugar a la obligación tributaria, así como establecer la base y la cuantía de esta¹⁶. Esto significa que el propio contribuyente es el encargado de discernir qué conceptos formaran parte de las deducciones de la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial.

1.2.2.2. Gastos y costos

Los

conceptos de costo computable y gasto se encuentran recogidos en los artículos 20¹⁷ y 37¹⁸ de la

¹⁶ “Artículo 59.- determinación de la obligación tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

¹⁷ El artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

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

[...]

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por **costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables**, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Ley del Impuesto a la Renta. En términos generales, el costo computable —aplicable para el caso de enajenación de bienes— puede estar compuesto, según corresponda, por (i) el valor de la contraprestación a cambio de su adquisición, incluidos los montos incurridos con motivo de su compra para habilitarlo para su uso o explotación; (ii) el monto incurrido para su producción, tales como los materiales, mano de obra, entre otros; y (iii) el valor de mercado al momento de su ingreso al patrimonio. Por su parte, el gasto no se encuentra expresamente definido por la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que se señala que dicho concepto será deducible en la medida que sean necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora.

En ese orden de ideas, según una interpretación literal, resulta preciso remitirse a las definiciones contenidas en el *Diccionario de la Lengua Española* de la RAE (s. f.), a fin de darle contenido a los términos de gasto y costo. De acuerdo a este, dichos términos se podrían considerar sinónimos parciales¹⁹ que se refieren a la utilización o entrega de dinero para obtener algo.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

1) **Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra** tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante **y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.**

2) **Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.**

3) **Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado** de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo”. [El resaltado es agregado]

¹⁸ El encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 37.- 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 [...]”. [El resaltado es agregado]

¹⁹ El concepto de gasto según el diccionario consiste en la acción de emplear el dinero en algo, o el sustantivo que se refiere a la “*cantidad gastada*” o empleada en algo. Asimismo, la palabra costo se refiere a “la cantidad que se da o se paga por algo”.

Una siguiente aproximación, más especializada, es la de la contabilidad. De acuerdo con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los conceptos de gasto y costo están claramente diferenciados. El costo cuantifica el valor de un activo, el cual es un recurso del cual se espera obtener beneficios económicos en el futuro; mientras que el gasto implica que una disminución de los beneficios económicos futuros. La disminución de los beneficios económicos futuros se puede manifestar de dos formas, mediante una disminución de los activos o un aumento de los pasivos.

Así, un caso de decremento del valor de los activos sería la depreciación²⁰ de la maquinaria utilizada, por ejemplo, en el desarrollo de las actividades mineras, producto su desgaste y el paso del tiempo. Por otro lado, el incremento de pasivos se daría en el caso, cuando la empresa se compromete a pagar una contraprestación por el alquiler de sus oficinas administrativas.

Nótese que, en cuanto al reconocimiento de gastos en el estado de resultados, se utiliza el término de gasto con un significado amplio, el cual comprende a los costos, los gastos propiamente dichos y las pérdidas (IASB-Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010, párrs. 4.33-4.35; IAS-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001, párrs. 78-80)²¹. Por tal motivo, la terminología contable deberá ser siempre contrastada con lo establecido en la legislación sobre la materia.

²⁰ Ello se encuentra en concordancia del párrafo 96 del Marco Conceptual NIC, párrafo 4.51 Marco Conceptual NIIF, según el cual “cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, así como con la plusvalía comprada, las patentes y las marcas, denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas”.

²¹ Producto de esta acepción amplia del término contable gasto, se pretende aplicar el criterio de correlación de gastos e ingreso tanto a costo como a gastos, siendo que dicho criterio únicamente sería aplicable a los costos. En efecto, este establece que debe reconocerse simultáneamente un ingreso y un gasto cuando exista una “asociación directa” entre los costos incurridos y la obtención de ingresos, y siempre que se trate de una misma operación económica. Por ejemplo, cuando se vende un producto o se presta el servicio, corresponde que en el estado de

Ahora bien, el costo contable significará una disminución en el estado de resultado y cuando se efectúe una transacción que genere ingresos asociados a dicho activo. Por su parte, el reconocimiento de pasivos depende de cuándo se incurre, lo cual se determinaría en función de cuán probable es la “salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos” y que se haya determinado con fiabilidad la cuantía de los desembolsos a realizar (IASB-Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010, párr. 4.46; IAS-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001, párr. 91).

En ese orden de ideas, el costo y el gasto representan deducciones tanto en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial como en la de sus resultados financieros. Por un lado, el costo representa el valor de un bien, el cual, desde una perspectiva contable, constituye un activo o un recurso del cual se espera obtener beneficios económicos en el futuro. Así, dicho concepto significará una disminución en el estado de resultado y, a su vez, la determinación del Impuesto a la Renta cuando se realiza una transacción que genere ingresos, esto es, se lleve a cabo su enajenación.

Por su parte, el gasto implica una disminución de los beneficios económicos futuros, por lo que es susceptible de deducción en el estado de resultado y, a su vez, la determinación del Impuesto a la Renta cuando se incurra en dicho gasto. Esto se manifiesta en decremento del valor de un determinado activo, como sería el caso de la depreciación, o en el incremento de pasivos, como sería el compromiso del contribuyente de pagar una contraprestación por un servicio.

resultados se reconozca el ingreso por la venta y también el costo de producir dicho producto o prestar el servicio. Asimismo, este criterio se aplica también en las erogaciones propias de actividades ordinarias, tales como “costos de ventas, los salarios y depreciación”; así como a las pérdidas que, por su parte, se generan por siniestros, ventas de activos no corrientes, y otras pérdidas no realizadas. Este criterio no se podría aplicar a los gastos propiamente dichos, justamente porque éstos representan “decrementos en los beneficios económicos futuros” en el periodo contable (IASB-Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010, párr. 4.2; IAS-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001, párr. 47).

Al respecto, es pertinente mencionar jurisprudencia del Tribunal Fiscal relativa a la distinción entre costo y gasto. Los criterios del Tribunal Fiscal se sustentan en lo establecido en las normas contables. En el caso del activo fijo, el Tribunal Fiscal hace referencia a la NIC 16, relativa a Inmuebles, Maquinarias y Equipos, respecto de la cual el Tribunal Fiscal toma como elemento principal para identificar un costo, valor que se agrega al valor de un activo fijo. Un desembolso asociado a un activo fijo – realizado con posterioridad a su adquisición - califica como costo si existe la probabilidad de recibir futuros “beneficios económicos superiores al rendimiento estándar originalmente evaluado” del activo fijo, lo cual se materializa en “la extensión de su vida útil, en mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción”. De no existir tal beneficio, el desembolso calificará como gasto del ejercicio.

De este modo, dicho órgano colegiado ha considerado en abundante jurisprudencia²² que la diferencia entre costo y gasto está dada por el “beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado”. Los desembolsos que originen un rendimiento mayor serán considerados como costo, mientras que aquellos que mantienen o reponen el rendimiento original serán gastos.

Así, por ejemplo, en la Resolución N° 147-2-2001, el Tribunal Fiscal se pronunció respecto de un desembolso por concepto de adquisición de paños o redes realizado por una empresa dedicada a la actividad pesquera. Sobre el particular, el Tribunal incorpora a su análisis el hecho que las redes de pesca son susceptibles de roturas que las tornan en inútiles y que requieren ser remendadas frecuentemente, lo cual no necesariamente generará una mejora respecto en el rendimiento del bien. En ese orden de ideas, ordena a la Administración Tributaria realice las verificaciones para determinar si se elevó el estándar originalmente evaluado de las redes de pesca o no.

²² Se puede apreciar este criterio en las resoluciones N° 147-2-2001, 03595-4-2003, 03941-5-2010, 5402-4-2010, entre otras.

En la misma línea de pensamiento, en la Resolución N° 03941-5-2010, se discutió el carácter de costo o gasto de las adquisiciones de bienes, tales como piezas de tubo, gobernador de aire, terminales de dirección, anillos de motor, empaque de culata, guías, válvulas de escape, accesorios de bomba de aire, motores, metales de bancada, entre otros. Al respecto, el órgano colegiado dejó sin efecto el reparo pues la Administración no analizó si dichas adquisiciones tuvieron un efecto en el rendimiento estándar originalmente establecido para sus activos, como sería el incremento de su vida útil, o si tales bienes fueron usados con fines de mantenimiento o reparo. Este criterio también ha sido aplicado por el Tribunal Fiscal en el caso de desembolsos vinculados a bienes que hayan sido alquilados por el contribuyente²³.

Por su parte, en el caso de las existencias, el Tribunal Fiscal se ha referido a la NIC 2 a fin de establecer los conceptos que forman parte del costo de tales bienes. De este modo, se señala que el costo comprende los desembolsos relativos a la compra, transformación, derechos de importación, impuestos, transporte, manipuleo y “otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios”. En efecto, dicho razonamiento se puede observar en la Resolución N° 05402-4-2010, en la cual uno de los reparos estaba referido a si los desembolsos por concepto de flete, combustible y embalaje asociados a la adquisición de bienes calificaba como costo o gasto. Con relación a ello, el Tribunal Fiscal señaló que tales servicios fueron utilizados para “poner la existencia en su ubicación correspondiente, por lo que forma parte del costo de tales existencias”.

Por su parte, en las Resoluciones N° 03069-1-2019 y 10577-8-2010²⁴, los costos para efectos tributarios “guardan relación con la condición del producto terminado”. De ahí que los importes correspondientes a la retribución por servicios de flete de los almacenes al punto de venta de existencia ya terminada no califican como costo, sino como gasto. Es decir, tales servicios no estarían destinados a “poner la existencia en su ubicación correspondiente”, si para el traslado de bienes que ya fueron adquiridos por cliente.

²³ Se puede apreciar este criterio en las resoluciones 06011-3-2010.

²⁴ Se hace referencia a otras resoluciones como N° 00898-4-2008, 11969-3-2014, 00597-4-2016.

En suma, de la revisión de la regulación del Impuesto a la Renta Empresarial, se puede apreciar que los conceptos de costo computable y gasto son conceptos afines, que suponen una disminución de la base imponible, ya que presentan notas características que permiten distinguirlos y ubicarlos en diferentes fases en el proceso de determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta: el costo computable, en la renta bruta; y, el gasto, en la renta neta.

1.2.2.3. Renta bruta y renta neta

En términos de Roder (1992), la renta bruta y la renta neta son “resultados potenciales en un proceso de depuración de la base imponible del impuesto, a fin de que sea fiel reflejo de capacidad contributiva del sujeto”. Giuliani Fonrouge (1973) señala que casi todas las legislaciones coindicen en estas dos etapas en la determinación del Impuesto a la Renta. A continuación, se explicará en qué consiste cada uno de estos términos.

Renta bruta

La renta bruta es considerada como la primera expresión de la renta (Reig, 2006). Esta comprende el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga el contribuyente en el ejercicio gravable (artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta). En el caso de la tercera categoría, se consideran ingresos aquellos generados por los conceptos señalados en el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como explicamos anteriormente, el concepto de renta adoptado por la Ley del Impuesto a la Renta Empresarial coincide en mayor grado con la teoría de flujo-riqueza, teoría que abarca los conceptos que también pertenecientes a la teoría renta producto, y se adicionan supuestos establecidos expresamente por la ley que se refieren a la teoría consumo más incremento patrimonial.

De ello, se puede señalar que el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta Empresarial, a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende

conceptos que provienen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, pero también, otro tipo de ingresos, tales como las ganancias de capital, otros eventuales o accidentales que provengan de terceros y rentas presuntas establecidas expresamente por ley (artículo 1 Ley del Impuesto a la Renta). Adicionalmente, debemos recordar que, de acuerdo con el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría de personas jurídicas²⁵ cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

De lo expuesto, en el caso de la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, la Renta Bruta estaría dada, entre otros, por los siguientes conceptos:

- *Las rentas provenientes del giro del negocio del contribuyente.* La fuente periódica y durable habilitada para tal efecto es la actividad empresarial principal del contribuyente o giro del negocio. Estas podrían incluir la enajenación de bienes, la prestación de servicios, así como otros ingresos provenientes de terceros que se den en el marco del giro del negocio. Consideramos que, para efectos tributarios, el costo computable sería un elemento de la cuantificación de la renta bruta²⁶.
- *La ganancia de capital.* En este caso, los ingresos netos estarían compuestos por la contraprestación recibida por la enajenación de un bien de capital, es decir, no destinados a ser comercializados en el giro del negocio del contribuyente. Este es el caso de una persona jurídica, dedicada a la prestación de servicios profesionales, que percibe una ganancia por la venta de sus oficinas. Para estos efectos, el costo es un elemento a considerar en la determinación de la renta bruta.
- *Otros ingresos provenientes de terceros.* Este sería el caso de los ingresos obtenidos por actividades eventuales o accidentales que sean susceptibles de generar renta gravada a favor del contribuyente. En ambos casos, la actividad no está vinculada al giro del negocio empresarial. Por ejemplo, la renta bruta correspondiente a una actividad accidental, estaría compuesta por el ingreso obtenido por el contribuyente que presta un servicio que no es propio de su giro del negocio, y obtiene una retribución ello. En este caso, en tanto

²⁵ Para efecto de la presente investigación, se hace referencia al término “persona jurídica”, según los alcances del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁶ En la medida que la actividad del contribuyente consista en la comercialización de bienes.

no supone la enajenación de bienes, el costo computable no sería un elemento a considerar en la determinación de la renta bruta, ya que la renta bruta estaría compuesta por el total del ingreso obtenido en tales actividades.

En este punto resulta pertinente precisar que la causalidad no sería aplicable para la deducibilidad del costo computable en la determinación del Impuesto a la Renta. En efecto, compartimos la conclusión de Duran Rojo (2009, pp. 6 y 7), quien se ha pronunciado en este sentido. Dicho autor sustenta su posición sobre la base de una interpretación literal y sistemática por ubicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal²⁷.

Renta neta

En el caso del Impuesto a la Renta Empresarial, la renta neta es producto de deducir a la renta bruta los gastos necesarios para generar renta gravada o mantener la fuente que la produce. Es en esta fase del proceso de determinación del impuesto que la causalidad constituye un requisito sustancial que define si los gastos son deducibles o no. Esta exige —como explicaremos más adelante con mayor detenimiento— que los gastos tengan una vinculación, directa o indirecta, con la actividad empresarial del contribuyente.

Sobre el particular, debemos precisar que, si bien cumplir con el principio de causalidad es una exigencia esencial, este no es suficiente para obtener la deducibilidad del gasto. En efecto, el principio de causalidad no es el único aspecto que se debe verificar para concluir que un determinado gasto califica como deducible, sino que es indispensable satisfacer una serie de exigencias de índole material y formal, tales como los siguientes:

Figura N.º 1 : Exigencias para la deducibilidad de los gastos

²⁷ El autor indica que los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 11 de su reglamento regulan directamente el tratamiento tributario de los costos, previendo incluso la supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera (las NIIF y las NIC). Agrega que, a partir del hilo interpretativo del Tribunal Fiscal (Resolución N.º I261-1-2007), los gastos a que se refiere dicho artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no estén relacionados con la producción y/o transformación de bienes, es decir, los que formaría parte del costo computable, sino que se trata de los gastos operativos o de ventas.



Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar, también se requiere cumplir con demostrar la fehaciencia del gasto, y aplicar las reglas de valor de mercado, además, el gasto debe considerarse devengado en el ejercicio, así como satisfacer requisitos formales, tales como la existencia de comprobante de pago y la bancarización. No obstante, en la presente investigación se enfoca únicamente en el principio de causalidad, dado que es uno de los aspectos sustanciales para la calificación de los gastos deducibles en el cálculo del impuesto a la renta.

1.3. Reflexiones sobre el principio de causalidad de los gastos

Conforme se ha explicado hasta este punto de la investigación, la causalidad se encuentra estrechamente vinculada con el carácter neto de la renta. Dada dicha estrecha relación, el principio de causalidad tiene un rol significativo en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial y, concretamente, este se aprecia en el cálculo de la renta neta. De este modo, se configura como uno de los principales requisitos de índole sustantiva que permiten seleccionar los gastos deducibles, en función de su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

A efectos de responder a la interrogante, ¿qué significa que un gasto sea causal?, en la presente sección del capítulo se examinarán las diferentes aproximaciones de la doctrina nacional sobre el principio de causalidad para poder absolver esta interrogante. En el encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se recoge el principio de causalidad, bajo el término de

“gasto necesario”. Así, como punto de partida para el análisis sobre la causalidad, es pertinente comprender qué se entiende por gasto necesario, el cual se encuentra recogido en el encabezado del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el *Diccionario de la Lengua Española* de la RAE²⁸, el término “necesario” es un adjetivo, con diversas acepciones; entre ellas, las más adecuadas para el presente análisis podrían ser las cuatro primeras. Por un lado, “necesario” hace referencia a aquello que resulta indispensable, así como a lo que es forzoso o inevitable. Asimismo, se entiende por “necesario” a aquello es obligatorio (opuesto a lo “voluntario o espontáneo”) y como aquella causa por la cual se obra privado de libertad y porque así lo determina su propia naturaleza.

En la misma línea de razonamiento, Hernández Berenguel (2002) también efectuó un análisis sobre las diferentes acepciones de “gasto necesario”. Dicho autor hizo referencia a hasta cinco acepciones de la palabra “necesario”, tales como lo indispensable y lo muy aconsejable, lo que requiere para alcanzar una finalidad, lo urgente (“la necesidad carece de ley”), aquello que exigen las circunstancias y, por último, aquella forma de actuar, conforme lo impone las circunstancias.

Se puede apreciar que existe un cierto paralelismo entre las acepciones a las que hace referencia el citado autor, y las que se aprecian en las definiciones del diccionario. Por un lado, una de las primeras acepciones es aquella que equipara a lo necesario, lo indispensable o lo muy aconsejable. Por otro su parte, la noción de urgencia u obligatoriedad también se puede apreciar en ambos análisis. Asimismo, se aprecia la idea de aquello que resulta forzoso,

²⁸ “Necesario, ria. Del lat. *necessarius*.

1. adj. Dicho de una persona o una cosa: Que hace falta indispensablemente para algo.
2. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.
3. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.
4. adj. Dicho de una causa: Que obra sin libertad y por determinación de su naturaleza.
5. adj. Der. En el derecho antiguo, dicho de un heredero, especialmente cuando era esclavo o siervo del testador: Obligado a aceptar la herencia.
6. f. letrina (|| retrete).
7. adv. desus. Por necesidad, necesariamente”. (*Diccionario de la Lengua Española*, RAE, 2019)

inevitable o lo conforme, así lo determina su propia naturaleza, se encontraría de alguna manera en concordancia con la noción de necesario, entendido como el obrar conforme lo imponen las circunstancias. Nótese que dicho autor encuentra una acepción adicional, según la cual, “necesario” es “lo que hace falta para llegar a un fin”.

En suma, un análisis de la literalidad del término “gasto necesario”, como lo formulado anteriormente, pone de manifiesto que dicho análisis no resulta ser suficiente para establecer los alcances de la causalidad de gasto, dada la heterogeneidad de los significados contenidos en dicho término. Esto explica que, desde su aparición, siempre ha existido el dilema respecto de distinguir entre los gastos necesarios y los gastos que no lo son, conforme lo anota la doctrina nacional (Villagra Cayamana y Zuzunaga del Pino, 2014, p.184).

En este punto, se debe recalcar el hecho que el concepto de gasto necesario no sea unívoco, sino que dé pie a numerosas acepciones, provoca que los diferentes operadores del derecho puedan sustentar de manera conceptual que un mismo gasto califica como causal (Frisancho, 2017). Este es el caso de los gastos de responsabilidad social empresarial, objeto de la presente investigación, respecto de los cuales existen argumentos tanto a favor como en contra de su causalidad.

Para ilustrar lo expuesto, se propone el siguiente ejemplo: un contribuyente, que es una empresa dedicada a la actividad agroindustrial, implementa un programa de capacitación gratuito contra plagas para los pequeños agricultores que tienen cultivos aledaños a sus terrenos, ante una alerta de riesgo de plagas para la siguiente temporada. Por un lado, desde una perspectiva en contra de su deducción, se puede indicar que dicho gasto no resulta ni indispensable ni obligatorio para el contribuyente, sino que constituye un gasto a favor de terceros, pues quienes se benefician de dicha capacitación son exclusivamente los agricultores vecinos y no la propia empresa, por lo cual el gasto en cuestión y la actividad generadora de renta del contribuyente no tiene ninguna vinculación.

En cambio, desde una perspectiva a favor de su causalidad, se puede argumentar que el

contribuyente ha detectado qué riesgo de plagas que podrían afectar sus cultivos no se podría evitar debido al mal manejo de este aspecto por parte de agricultores que tienen cultivos aledaños a sus terrenos, debido a su falta de conocimiento sobre el tema. Así, las circunstancias le imponen al contribuyente la necesidad que cuidar sus cultivos a través de una labor de educación de los agricultores vecinos. Como consecuencia de ello, se evidencia una vinculación entre el gasto en cuestión y la actividad generadora de la renta.

Como se puede observar, dada la diversidad de significados que comprende el principio de causalidad, se puede argumentar —atendiendo a la literalidad de “gasto necesario” — tanto a favor y en contra de la causalidad de un mismo gasto. Los gastos de responsabilidad social empresarial suscitan esta clase de discusiones.

Nótese que la causalidad no solamente se trata de un término que no tiene un significado unívoco, sino que se trata de un concepto que es dinámico en el tiempo (Frisancho, 2017). En otras palabras, con el devenir de tiempo, el concepto de “gasto necesario” ha ido evolucionando. Esto se debe justamente al carácter indeterminado de la causalidad, esto es, que no tiene una definición cerrada.

Esta evolución del “gasto necesario” se ha producido en dos niveles. Por lado, con el paso del tiempo, la actividad empresarial está en constante progreso como resultado de la creciente competencia empresarial y del desarrollo de nuevas tecnologías, estrategias y modelos de negocios. Como consecuencia de esta evolución, gastos que antiguamente resultaban innecesarios o, de plano, eran inexistentes, con el paso del tiempo se han convertido en necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales. Nuevamente, los gastos de responsabilidad social empresarial figuran como un ejemplo que evidencia esta evolución la forma de desarrollar la actividad empresarial. Esto ha sido observado por la doctrina (Frisancho, 2017; Belaunde Plengue, 2010, p. 873; Canh Speyer, 2008, p. 236).

De este modo, antiguamente se entendía que la única finalidad de las empresas era la de obtener utilidades, sin que se cuestione el impacto que su actividad empresarial tiene en

diversos aspectos de la sociedad y en el medio ambiente. Progresivamente ha ido surgiendo la idea de la responsabilidad social empresarial, por lo que ya existe una preocupación por los impactos que pueden provocar el desarrollo de actividades empresariales sobre la sociedad y el medio ambiente.

Por otro lado, el propio concepto de causalidad se ha modificado en el tiempo, con una clara tendencia a otorgar una mayor flexibilidad a los contribuyentes. Esto se desprende de la comparación entre las definiciones de “gasto necesario”, propuestas por autores clásicos como Giuliani Fonrauge y Navarrine (1973) y García Mullín (1980), y las definiciones señaladas por autores más actuales.

En el caso peruano, la flexibilización del concepto de causalidad fue producto, en primer lugar, de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y, posteriormente, de una modificación normativa, por medio de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27356, que incorporó a la Ley del Impuesto a la Renta los criterios de normalidad, razonabilidad, que habían sido recogidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Este proceso de flexibilización del principio de causalidad del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial ha sido observado por la doctrina nacional (Frisancho, 2017; Hernández Berenguel, 2002; y Durán Rojo, 2009). Sin embargo, una parte de los autores peruanos son de la opinión que la modificación legal en referencia consistió en una precisión, por lo que no existió un cambio sustancial del principio de causalidad, puesto que tales criterios ya se encontraban implícitos en la normativa del Impuesto a la Renta (Hernández Berenguel, 2002; Villanueva Gutiérrez, 2014).

En suma, de una primera aproximación al principio de causalidad, se puede afirmar que este no presenta una definición cerrada, sino que corresponde a un concepto que no tiene un carácter unívoco. Asimismo, el concepto de causalidad ha ido evolucionando como resultado del progreso en la actividad empresarial, así como resultado de una flexibilización del concepto del principio de causalidad. El problema sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad

empresarial es reflejo del carácter indeterminado del concepto de causalidad, así como de su carácter dinámico en el tiempo.

1.3.1. La clásica dicotomía de la interpretación restringida y amplia del principio de causalidad

Conforme a lo anterior y, de manera preliminar, se puede definir la causalidad como aquella conexión que debe existir entre un gasto determinado y una renta gravada, ya sea para su generación o para el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Ante la ausencia de la mencionada conexión, el gasto no será necesario ni, a su vez, será deducible para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, debiendo ser adicionado para efectos del cálculo de dicho impuesto.

Respecto a la interrogante ¿cuáles han sido las aproximaciones sobre el principio de causalidad?, de la revisión de la doctrina, se observa que la discusión en torno a los alcances del principio de causalidad se ha enfocado de forma predominante a dos interpretaciones dicotómicas: la perspectiva restringida y la perspectiva amplia de la causalidad del gasto (Frisancho, 2017). Por un lado, la perspectiva restringida, según la cual únicamente son deducibles los gastos que se encuentren directamente vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente productora; por otro lado, la perspectiva amplia, sobre el principio de causalidad admite que también la deducibilidad de aquellos gastos que tenga una vinculación indirecta con la producción de la renta o fuente productora.

Para ilustrar las diferencias entre la noción amplia o restringida con el principio de causalidad, se presentará el siguiente ejemplo: una empresa editorial organiza un concurso de novelas para jóvenes mayores de 15 años y menores de 21. Para ello, realiza diversas erogaciones, tales como la contratación de publicidad, contratar a los jurados, así como en los premios, esto es, pagos en efectivo, y la posibilidad de publicar la novela ganadora.

Desde la perspectiva restringida, los gastos asociados al concurso en referencia no serían

causales, dado que no tendrían carácter obligatorio ni indispensable para la generación de renta gravada, puesto que, para el desarrollo de sus actividades empresariales, ya cuenta con novelistas y escritores cuyas obras sean publicadas por dicho contribuyente; mientras que, desde la perspectiva amplia, si bien tales gastos no le generan de manera inmediata renta gravada, tales gastos sí calificarían como causales, dado que le permite a la empresa conocer a nuevos y jóvenes autores que, de manera mediata, generen renta gravada en el futuro, al publicar sus obras. Asimismo, se puede entender que este tipo de actividades permiten mantener la fuente generadora de renta, materializada en el estrechamiento de relaciones con sus nuevos y futuros proveedores.

Como se puede apreciar, estas perspectivas se encuentran relacionadas con las diferentes acepciones de “necesario” que se mencionó previamente. Así, la noción restringida sobre la causalidad de los gastos ha sido asociada con las acepciones relativas a lo indispensable u obligatorio del término necesario, ahí que el mencionado gasto no califique como causal. Por su parte, las acepciones de “lo que hace falta para llegar a un fin” y “actuar conforme lo impone las circunstancias” sobre el término necesario, las cuales admiten una mayor flexibilidad sobre los alcances de la conexión que debe existir entre gasto y renta para efectos de su deducibilidad. Es así que, desde esta perspectiva, se pueda explicar en cuanto a la vinculación entre gasto y renta de manera mediata.

Sobre el particular, es de resaltar que la doctrina actual es casi unánime en el sentido que la causalidad debe ser entendida desde la perspectiva amplia, la cual admite la deducción en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, no solo de aquellas erogaciones directamente vinculadas con la generación de renta, sino también de aquellas que presentan un vínculo indirecto (Benites Mendoza, 2014; Bravo Cucci, 2013; Córdova Arce y Salazar, 2015; Esquivés Espinoza, 2012; Hernández Berenguel, 2013; Montestruque Rosas, 2005; Villanueva Gutiérrez, 2014).

No obstante, de la revisión de los autores clásicos como García Belsunce (1967) o García Mullín (1980), se puede observar que el principio de causalidad era entendido de manera más

restringida, admitiéndose únicamente la deducción de aquellos gastos que sean indispensables u obligatorios para la generación de la renta gravada. Nótese que García Mullín (1980) señala que la mención expresa en la legislación que permitía la deducibilidad de los gastos a favor del personal constituía una flexibilización legislativa del principio de causalidad. En este caso, la finalidad del gasto sería un factor determinante para que se admita la deducción de este tipo de gastos.

En cuanto a la interrogante, ¿si los autores clásicos claramente asumían una perspectiva restringida, por qué la doctrina nacional actual se inclina en pronunciarse a favor de la perspectiva amplia?, entre las principales razones se encuentra aquella que indica que la primera noción perjudica a los contribuyentes, afectándose el principio de capacidad contributiva. De acuerdo a este argumento, la perspectiva restringida limita de manera irrazonable los conceptos deducibles para calcular la base imponible del impuesto a la renta empresarial, pues las erogaciones efectuadas, en su mayoría, por una empresa generadora de renta empresarial, tienen por objetivo último el generar mayor renta. De este modo, la vinculación de los gastos con generación de renta gravada con el mantenimiento de su fuente productora podrá ser tanto directa (perspectiva restringida) como indirecta (perspectiva amplia).

La adopción de la perspectiva amplia para interpretar el principio de causalidad fue realizada por el Tribunal Fiscal a través de sus resoluciones emitidas a finales de los años noventa, el cual se ha mantenido hasta hoy. En las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 710-2-99, 657-4-97, 1093-4-97, entre otras, se puede observar que dicho órgano colegiado entiende que, en la legislación peruana, se ha adoptado una perspectiva amplia del principio de causalidad, al “permitirse la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa [con la renta gravada]”. Agrega, el órgano jurisdiccional, que se deben aplicar criterios adicionales como son el de normalidad y proporcionalidad, en adición a los parámetros y limitaciones recogidos expresamente por la norma legal. Posteriormente, la citada línea jurisprudencial fue reconocida por el legislador, conforme se explicará más adelante.

En este punto, resulta pertinente hacer notar al lector que, salvo contadas excepciones, la discusión sobre la causalidad se ha centrado en la dicotomía antes expuesta. Si bien esta dicotomía ha contribuido para flexibilizar a los alcances de la causalidad recogida en nuestra legislación, ya habría agotado su capacidad explicativa para estudiar el principio de causalidad. Ello debido a que tal discusión no es suficiente para responder a otras interrogantes, tales como establecer los límites de la causalidad (Frisancho, 2017). Por tanto, quedan pendientes por dilucidar diferentes aspectos del referido principio en la determinación del impuesto a la renta empresarial.

1.3.2. Otras reflexiones sobre el principio de causalidad

Conforme se indicaba previamente, resulta imperioso ir más allá de la clásica dicotomía sobre la causalidad con la finalidad de establecer un marco conceptual más completo para resolver el problema de la presente investigación. Es por ello que, en la presente sección de este capítulo, se explicarán las líneas de investigación respecto del principio de causalidad propuestas por los autores nacionales para comprender nuestra legislación, que se aleja de la clásica dicotomía.

Uno de estos autores es Montestruque Rosas (2005), mediante un breve artículo que muestra una diversidad de teorías sobre el principio de causalidad. Dicha autora hace un breve resumen sobre las teorías sobre este principio en el derecho comparado. La principal contribución de este artículo consiste en proponer interrogantes respecto del contenido del principio de causalidad que nos permiten comprender los matices concretos de sus alcances (Frisancho, 2017).

Las teorías en el derecho comparado sobre la causalidad, identificadas por Montestruque Rosas (2005), son las que se señala a continuación:

- La **teoría del gasto imprescindible** (antiguo derecho español) admite la deducción del gasto cuando es obligatorio e indispensable para la obtención de la renta gravada, evaluación que se realiza de forma posterior a la generación de la renta. Esta teoría difiere en parte de la primera acepción de “necesario”, señalada por

Hernandez Berenguel (2002), quien afirma que lo indispensable no necesariamente excluye los gastos que no produjeron renta.

- La **teoría del gasto inherente** (doctrina italiana) dispone que el gasto deberá guardar relación con la actividad generadora de renta. Resulta imperioso establecer la actividad generadora de renta. Así, el gasto —por su propia naturaleza— deberá estar ligado estrechamente con la actividad generadora de renta.
- La **teoría del gasto habitual o normal** establece que el gasto se evalúe con una razonabilidad objetiva que recoge la decisión del empresario y la contrasta con dicha razonabilidad. Esta razonabilidad está dada por el carácter ordinario o frecuente del gasto en el desarrollo de la actividad productora de renta.
- La **teoría del gasto causal** (doctrina alemana) establece que la deducción de las erogaciones depende de la conexión entre el gasto y la actividad económica (causa objetiva), sumada a la finalidad del gasto, que debe consistir en la obtención de ingresos gravados (causa subjetiva).
- La **teoría del gasto conveniente** exige que las erogaciones sean adecuadas para producir renta. Nótese que en esta teoría resulta relevante la subjetividad de quien incurre en el gasto y juzga si este resulta útil o provechoso para su finalidad, que es la generación de renta.

Las mencionadas teorías identificadas por la autora pueden ser ubicadas en diferentes puntos del espectro de acepciones de “gasto necesario” que van desde aquellas que se adscriben a la noción restringida a las asociadas a la noción amplia, tal como lo menciona Montestruque Rosas (2005). Así, entre las teorías con carácter más restringido se encuentran las teorías del gasto imprescindible y el gasto inherente, al exigir una vinculación estrecha entre gasto y renta para la deducibilidad. Por su parte, las teorías que admiten un alcance de la causalidad más amplio son las asociadas al gasto conveniente, causal y habitual. Así, un gasto que no sea inherente o imprescindible para la generación de renta podría ser deducible en la medida que se trata de un gasto provechoso, frecuente o conexo a la renta.

De la revisión de las citadas teorías, surgen interrogantes con relación a la aplicación del

principio de causalidad. Estas son absueltas por cada teoría de manera distinta. Una de ellas consiste en determinar si la causalidad debe ser evaluada en forma previa o en forma posterior a la generación de riqueza. En otras palabras, el carácter necesario del gasto se verifica una vez que se haya obtenido la renta (evaluación *ex post*) o, este puede ser determinado cuando se incurre en el gasto, independientemente de que se haya obtenido una renta gravada (evaluación *ex ante*).

Sobre el particular, las respuestas proporcionadas por tales teorías se aprecian a continuación:

- La **teoría del gasto imprescindible** sería afin con una evaluación *ex post*, pues el carácter imprescindible respecto de la renta se verificaría una vez que se obtiene aquella, cuando se tiene claro cuáles serían los factores que dieron como resultado la generación de la riqueza.
- La **teoría del gasto inherente**, al tratarse de una evaluación a nivel de naturaleza del gasto y de la actividad generadora de renta, se encontraría más acorde con una evaluación *ex ante*.
- La **teoría del gasto habitual o normal** estaría en concordancia con una evaluación *ex ante*, dado que el carácter habitual o normal del gasto se puede determinar de manera previa y con independencia de la generación de la renta.
- En la **teoría del gasto causal**, al exigir una conexión entre el gasto y la actividad económica, atendiendo a la finalidad de obtener renta, la evaluación *ex ante* sería la más adecuada, dado que consiste en verificar si el gasto tiene una vinculación con tal finalidad.
- La **teoría del gasto conveniente** resulta congruente con una evaluación *ex ante*, toda vez que se trata de establecer si un gasto es provechoso para alcanzar la finalidad de generar riqueza, es decir, se puede determinar de manera previa a la generación de renta.

Para ilustrar las diferencias entre una evaluación *ex ante* y *ex post*, se retoma el ejemplo propuesto: el contribuyente, una empresa del sector agroindustrial, implementa un programa

gratuito de capacitación contra plagas para los pequeños agricultores que tiene cultivos aledaños a sus terrenos, ante una alerta de riesgo de plagas para la siguiente temporada. De acuerdo a una evaluación *ex post*, como la correspondiente a la teoría del gasto imprescindible, el gasto cumplirá con el principio de causalidad si, por ejemplo, al concluir la siguiente temporada se tuvo éxito evitando las plagas en el terreno de la empresa y, como consecuencia de ello, que la empresa pudiera mantener sus ventas, sin que se vean afectadas por tales circunstancias.

Por su parte, una evaluación *ex ante* implicaría realizar dicha evaluación con anterioridad a que se produzcan los resultados del programa de capacitación, independientemente de si, al final de la siguiente temporada, efectivamente se haya evitado la propagación de las plagas. De este modo, es posible verificar si el gasto es inherente, habitual, causal o conveniente, según la teoría utilizada, al momento en que se incurre en el gasto, independientemente de que se haya obtenido una renta gravada.

De lo expuesto, se puede apreciar que, si bien existen dos posturas con relación a esta interrogante, la mayoría de las teorías se inclinan por una evaluación *ex ante*. Así, la evaluación del carácter “necesario” del gasto se realizará independientemente de que previamente se haya verificado la generación de la riqueza, tomando en consideración la naturaleza de aquel y de la actividad generadora de renta o la finalidad del gasto. En otras palabras, la evaluación de la causalidad del gasto sería de índole conceptual, en la cual se constata si existe “alguna relación lógica con los objetivos del emprendimiento empresarial”, como indica Durán Rojo (2009). Nótese que esta clase de evaluación se encontraría en concordancia con el criterio de potencialidad del gasto, recogido en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal²⁹ y la doctrina nacional³⁰.

²⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11284-8-2015.

³⁰ “[E]l gasto es deducible, incluso si no llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad, sino su potencialidad”. Durán Rojo (2009, p. 9). Otra autora que se ha pronunciado sobre la potencialidad es Huamán Luna (2019).

Por otro lado, de la revisión de las mencionadas teorías, es idóneo cuestionarse si el principio de causalidad implica una evaluación de carácter objetivo o subjetivo. La subjetividad se encuentra asociada al análisis de la finalidad del gasto, esto es, la intencionalidad del contribuyente, lo cual se determina subjetivamente, mientras que la objetividad hace referencia a circunstancias externas a la mente del sujeto, como pueden ser los resultados generados por el gasto o el contexto en el cual se lleva a cabo el gasto.

Al respecto, las teorías bajo comentario ofrecen las siguientes respuestas:

- **En la teoría del gasto conveniente** resulta relevante la subjetividad de quien incurre en el gasto y juzga si este resulta útil o provechoso para su finalidad, que es la generación de renta.

Al respecto, Santivañez Guarniz (2009) se ha pronunciado a favor de una evaluación subjetiva de la causalidad al considerada relevante “la estrategia y objetivos empresariales”. Por su parte, Simons, citado por García Mullín (1980, p. 17), observa este tipo de evaluación al considerar que diferenciar entre los gastos necesarios de aquellos de forma precisa y objetiva es una tarea inconcebible, debido a que la intencionalidad, es decir, las finalidades y motivos que conlleven a realizar un determinado gasto, ya sean motivos empresariales o de consumo personal, suelen estar entremezclados.

- **Las teorías del gasto imprescindible, inherente, habitual** proponen una evaluación de carácter objetivo. Estas teorías proponen criterios objetivos para uniformizar las decisiones de los contribuyentes, a fin de evitar la arbitrariedad en la deducción de gastos.

De este modo, el carácter imprescindible se verifica ante hechos concretos como es la obtención de renta o la obligatoriedad del gasto. El gasto inherente se establece en función de la actividad generadora de renta. Finalmente, la habitualidad o normalidad del gasto constituye un dato objetivo.

- **La teoría del gasto causal** dispone que se realice tanto una evaluación objetiva, al verificar la conexión —directa o indirecta— entre el gasto y la actividad económica; como una evaluación subjetiva, toda vez que se toma en

consideración la finalidad del gasto, que debe consistir en la obtención de ingresos gravados.

En este punto, resulta pertinente retomar el ejemplo propuesto a fin de apreciar las diferencias entre ambas perspectivas: gastos incurridos por un contribuyente —empresa agrícola— para implementar un programa gratuito de capacitación contra plagas dirigido a pequeños agricultores que tienen cultivos aledaños a los terrenos de la empresa, para evitar o atenuar el riesgo de plagas en la siguiente temporada agrícola. Una evaluación subjetiva enfocaría su análisis en la finalidad del gasto y la intencionalidad del contribuyente. Así, el gasto sería necesario en la medida que tiene por finalidad de mantener su producción normal, mediante acciones que buscan evitar o atenuar el riesgo de plagas que podrían afectar sus cultivos. Este análisis estaría en concordancia con las teorías del gasto conveniente y una parte del gasto causal.

Una evaluación objetiva, por el contrario, verificaría aspectos objetivos tales como: (i) de acuerdo a la teoría del gasto imprescindible, se constataría si efectivamente el programa generó que la producción y venta de los productos del contribuyente se mantuvieron, a pesar de la amenaza de plagas, pues de lo contrario el gasto no sería necesario; (ii) según la teoría del gasto inherente, se evaluaría si estos de gastos, por su propia naturaleza, forman parte de la actividad agrícola, al ser directo el grado de relación entre gasto y renta, por lo cual este gasto difícilmente podría calificar como necesario; (iii) de acuerdo a la teoría de gasto habitual, el análisis se centraría en la frecuencia de este tipo de gastos dentro de la actividad del contribuyente, dado que si se trata de una innovación, no sería un gasto necesario para efectos de su deducibilidad; (iv) la aplicación de la teoría del gasto causal implicaría verificar si existen conexión —directa o indirecta— entre el gasto (programa de capacitación) y la renta (producción y venta de productos agrícolas).

En suma, se puede concluir que, a pesar de que existen dos posturas con relación a esta interrogante, la mayoría de las teorías se inclinan por una evaluación objetiva. Sin embargo, la teoría de causalidad admite ambas perspectivas para la evaluación de la causalidad del gasto. En concordancia con ello, Villanueva Gutiérrez (2013) analiza a ambas perspectivas y concluye que

están recogidas por la legislación de imposición a la Renta Empresarial, toda vez que se han incorporado legislativamente los criterios de proporcionalidad y normalidad.

Por lo expuesto en el presente punto, luego de reflexiones adicionales a la clásica dicotomía del principio de causalidad, se pueden estudiar los alcances de la causalidad del gasto desde otras perspectivas como son cuestionarse (i) si este principio deber ser evaluado *ex ante* o *ex post* a la generación de riqueza; o, (ii) si el análisis de la causalidad del gasto implica una evaluación de carácter subjetivo u objetivo. Estas preguntas que dan luces sobre los alcances del principio de causalidad serán consideradas para analizar cómo se materializa este principio en la legislación o la jurisprudencia relativa del Impuesto a la Renta Empresarial peruano.

1.4. La causalidad del gasto en el derecho tributario peruano

Hasta este punto, se han repasado conceptos preliminares como la Renta Empresarial y la determinación del impuesto que grava dicha renta, así como las aproximaciones de la doctrina respecto de la causalidad. A la luz de estas reflexiones, se realizará una revisión de la normativa relativa al Impuesto a la Renta. Así, se revisarán los elementos legislativos que componen la causalidad del gasto y, posteriormente, la jurisprudencia relativa a la materia con la finalidad de establecer los alcances de dicho principio en la legislación peruana.

1.4.1. Elementos legislativos de la causalidad del gasto

El denominado principio de causalidad del gasto se encuentra recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se encuentra ubicado en su Capítulo VI - De la Renta Neta. Conforme se explicó previamente, la renta neta es producto de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para generar renta gravada o mantener la fuente que la produce, siendo la causalidad del gasto crucial en esta fase del proceso de determinación del impuesto.

El encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

Artículo 37.- 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, en consecuencia, son deducibles: [...].

Según la norma glosada, la renta neta es producto de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para generar renta gravada o mantener la fuente que la produce. En ese contexto, la causalidad resulta crucial en esta fase del proceso de determinación del impuesto, pues esta determina la necesidad exigida por la norma para calificar como gasto deducible.

Adicionalmente, la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto expresamente los criterios de normalidad y razonabilidad, recogidos en el último párrafo del glosado artículo 37³¹. De este último se desprende que, en la legislación peruana, el principio de causalidad comprende tres conceptos: la necesidad, la normalidad y la razonabilidad. Los dos últimas permiten establecer los alcances de la primera.

Continuando con la revisión del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede apreciar que la deducibilidad de los “gastos necesarios” está sujeto a que su deducción *no esté expresamente prohibida por esta ley*. Asimismo, en el referido artículo 37, el legislador ha establecido un listado de gastos deducibles que comprende gastos, tales como intereses, de personal, depreciación del activo fijo, regalías, de representación, de viaje, entre otros.

En suma, de la revisión del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede apreciar que el principio de causalidad comprende los elementos legislativos de (i) necesidad; (ii) normalidad, (iii) razonabilidad; (iv) listado de gastos deducibles; y (v) deducciones expresamente prohibidas por ley, los cuales se desarrollan a continuación:

1.4.1.1. Gasto necesario para generar renta gravada o mantener la fuente

³¹ Normalidad y razonabilidad son conceptos de origen jurisprudencial incorporados previamente a la legislación mediante la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

El encabezado del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la deducibilidad del gasto depende de que este sea necesario para la generación de renta gravada o para el mantenimiento de su fuente. La norma citada hace referencia a los términos de “gasto necesario” como requisito gravitante para la deducibilidad de gastos en la etapa de la determinación de la renta neta.

Con relación al gasto, recuérdese que, tal como se ha indicado previamente, este constituye una disminución a nivel del estado de resultado y la determinación del Impuesto a la Renta. Esto se manifiesta en un decremento del valor de un determinado activo, como sería el caso de la depreciación, o en el incremento de pasivos, como sería el compromiso del contribuyente a pagar una contraprestación por un servicio.

Respecto del término “necesario”, previamente se ha explicado que, además de la clásica discusión sobre su interpretación restringida o amplia, aquel goza de una diversidad de acepciones y que ha sido dinámico, es decir, ha ido variando hacia un significado más amplio o flexible. En esa línea de pensamiento, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado a favor de la perspectiva amplia, admitiendo la deducción de gastos que se vinculen **directa o indirectamente** a la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente productora, tal como se puede apreciar en numerosas resoluciones (Resoluciones N.ºs 710-2-99, 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007).

En este punto, cabe preguntarse ¿qué se entiende por “generación de renta gravada” y “mantenimiento de la fuente productora de renta”? Para dar respuesta a estas interrogantes, a continuación, se retomará el análisis efectuado respecto de los alcances de la Renta Empresarial.

En cuanto a la generación de renta, es preciso reiterar que la Renta Empresarial engloba todas las rentas, ganancias e ingresos generados en el devenir de la actividad empresarial. De este modo, se entiende por la actividad empresarial como el conjunto de operaciones o tareas que

se realizan con el interés de lucrar, esto es, generar utilidades o ganancias. En ese orden de ideas, y considerando que los gastos deducibles deberán ser necesarios para generar Renta Empresarial, se puede afirmar que aquellos deberán ser necesarios para las actividades lucrativas que generan rentas, ganancias e ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

El significado del término “actividad” podría referirse al giro del negocio, objeto social de la persona jurídica o actividad en términos más amplios. Sobre el particular, la última alternativa sería la más acertada, pues no resulta adecuado limitar su significado al giro del negocio o al objeto social del contribuyente; es decir, “el hecho que un gasto no esté vinculado a las actividades expresadas en el objeto social del contribuyente o que no correspondan a su giro del negocio no necesariamente implica que el gasto no sea causal, siempre que esté relacionado con una actividad empresarial” (Frisancho, 2017).

Lo expuesto se encuentra respaldado en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, que se encuentra contenida en las Resoluciones N.ºs 8622-5-2014, 9478-1-2013, 5153-8-2013, 5154-8-2013, entre otras. De acuerdo a dicho criterio jurisprudencial, el gasto cumple con el principio de causalidad, si este se vincula con la actividad que realiza el contribuyente y no únicamente al giro del negocio o el objeto social de la persona jurídica (Frisancho, 2017).

En consecuencia, la referencia normativa a la necesidad para la “generación de renta gravada” significa que los gastos deducibles deberán estar vinculados con las actividades lucrativas del contribuyente, por lo que no es un requisito que los gastos se encuentren vinculados al objeto social o giro del negocio del contribuyente, siempre que tales actividades tengan carácter lucrativo.

Evaluar la causalidad del gasto desvinculado de la actividad del contribuyente sería un análisis incompleto que no cumpliría su finalidad: discernir correctamente entre los egresos que constituye un empleo o una carga de la renta a efectos de su deducibilidad de la renta bruta. De ahí que, en el estudio de los casos concretos, uno de los aspectos a considerar en la evaluación

de la causalidad del gasto sea la actividad desarrollada por el contribuyente para generar la renta gravada.

Respecto de la necesidad del gasto para el “mantenimiento de la fuente”, es pertinente tomar en consideración el tipo de fuentes comprendidas en la Renta Empresarial. Esta es primordialmente afín a la teoría del flujo de riqueza y engloba las rentas, ganancias e ingresos generados en el devenir de actividad del contribuyente. Es decir, aquella comprende la renta definida por la teoría de renta-producto, la ganancia de capital, según lo señalado expresamente en artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos provenientes de actividades accidentales, eventuales, e incluso obtenidas a título gratuito, así como cualquier otro ingreso que provenga de operaciones con terceros. Por tanto, resulta relevante hacer referencia a cada tipo de fuente generadora de renta y gastos asociados a estas.

De acuerdo con la teoría renta-producto, la actividad propia del giro del negocio del contribuyente se trataría de la fuente periódica, durable y habilitada racionalmente para tal efecto, que requiere dicha teoría. Un gasto necesario para conservar el giro del negocio del contribuyente cumpliría con el principio de causalidad, como el pago de licencias municipales de funcionamiento de un contribuyente dedicado al expendio de comida o el alquiler de las oficinas de un estudio contable, entre otros.

La ganancia de capital corresponde a aquella riqueza originada por enajenación de bienes de capital, esto es, aquellos que no estuvieron destinados a no ser comercializados en el giro del negocio del contribuyente. Un ejemplo sería el caso de la venta de maquinaria de construcción, realizada por un contribuyente dedicado a la ejecución de contratos de obra. Los gastos asociados a este tipo de ganancia podrían ser la retribución por los servicios de mantenimiento de la maquinaria, o la contraprestación por un servicio de tasación de la maquinaria, destinada a determinar el precio de dicho bien.

Por su parte, los ingresos accidentales son aquellos provenientes de actos que no son habituales o propios de la actividad del contribuyente. Este sería el caso de interés producido por

préstamos realizados a sus trabajadores, por una empresa que se dedica a la actividad industrial, en tanto su actividad no está organizada para ello. El pago a un abogado para asesorar al contribuyente en todos los aspectos jurídicos vinculados al otorgamiento de los préstamos a sus trabajadores se trataría un gasto relacionado a este tipo de ingreso.

Adicionalmente, es pertinente mencionar los ingresos eventuales que dependen de un “factor aleatorio”, en la que no existe una habilitación racional de la fuente por parte del contribuyente. El típico ejemplo sería el caso que una empresa gane un premio por en un juego de lotería. En este caso, el precio del billete de lotería sería un gasto asociado a este tipo de renta. Otro ejemplo sería el caso de los instrumentos financieros derivados que no tienen una finalidad de cobertura, sino de especulación siendo un gasto vinculado a esta renta podría ser los honorarios por asesoría financiera para la contratación de tales instrumentos financieros derivados. Ninguno de los ejemplos mencionados daría cuenta de una idea de mantenimiento de la fuente generadora, sino directamente con la generación de la renta gravada.

Finalmente, la Renta Empresarial engloba también los ingresos a título gratuito, esto es, cuando el contribuyente obtiene una ventaja económica por parte de un tercero, sin que se encuentre obligado a efectuar una contraprestación a cambio de ello. Este sería el caso de que la empresa reciba una donación de un inmueble por parte de un tercero. Un ejemplo de gasto vinculado serían los gastos notariales requeridos para formalizar la donación, el cual estaría destinado a la generación de renta más a que al mantenimiento de la fuente.

De lo expuesto, se puede apreciar que identificar el tipo de renta y su fuente generadora de renta enriquece el análisis de la causalidad. Así, se puede desprender que la idea de conservación de la fuente resulta más afín a la renta producto y ganancia de capital, e incluso ingresos accidentales, en los cuales existe una habilitación racional de la fuente generadora de renta. No obstante, en el caso de ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito, no resulta claro cómo podría darse un mantenimiento de la fuente por parte del contribuyente. Por un lado, en estos casos, no cabe una habilitación racional de la fuente generadora. Por otro lado, la

fuente se encuentra fuera del control del contribuyente. En ese sentido, una hipótesis³² al respecto sería afirmar que la causalidad asociada al mantenimiento de la fuente no sería aplicable en este tipo de rentas.

En suma, las fuentes que producen renta empresarial no son homogéneas, según lo analizado en los párrafos previos. Por lo cual, el análisis de necesidad para establecer la vinculación directa o indirecta con generar renta gravada o mantener su fuente, se debe tomar en consideración la actividad del contribuyente, que no se limita al objeto social o giro del negocio, así como el tipo de renta generada o el tipo de fuente generadora de renta, que determina que este análisis varíe, según se trate de renta-producto, ganancias de capital e ingresos accidentales, eventuales y a título gratuito.

1.4.1.2. Gasto normal para la actividad generadora de renta

El criterio de normalidad se encuentra recogido en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y fue previamente incorporado a la legislación tributaria a través de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27356, publicada el 18 de octubre de 2000. Según dicho criterio, un gasto cumplirá con el principio de causalidad si este es normal “para la actividad que genera la renta gravada”.

¿Qué significa que un gasto sea normal? Desde una perspectiva literal, la normalidad puede ser definida como aquella característica por la cual una cosa se halla en su estado natural. Asimismo, lo normal se define como aquello habitual u ordinario (RAE, 2020). En suma, un gasto normal será aquel que resulte habitual, ordinario o se encuentre conforme a la naturaleza de la actividad generadora de renta.

En la línea de lo anterior, según la teoría del gasto habitual o normal, un gasto es causal en la medida que tenga carácter ordinario o frecuente del gasto en el desarrollo de la actividad productora de renta. La normalidad se trataría de un criterio que implica una evaluación *ex ante*

³² Esta línea de investigación no forma parte de la presente investigación pues los gastos de responsabilidad social empresarial no estarían vinculados a este tipo de renta, conforme se explica en el capítulo 3.

y de carácter objetivo, externo a la motivación o intención del contribuyente, cuya razón de ley consiste en moderar la “consideración particular del empresario” (Villanueva Gutiérrez, 2013). De ahí que la evaluación de la causalidad de acuerdo con dicha teoría consiste en establecer si la decisión del contribuyente razonablemente concuerda con lo ordinario o frecuente en el desarrollo de la actividad empresarial.

La evaluación de normalidad consiste en identificar los gastos habituales en el sector en el que participa el contribuyente. Así, todo gasto diferente a ese marco de referencia incumpliría con este criterio y, por tanto, tampoco sería causal. Sin embargo, la actividad empresarial es dinámica y está en constante progreso como resultado de la creciente competencia empresarial y del desarrollo de nuevas tecnologías, estrategias y modelos de negocios. Con mayor intensidad en la economía actual, en la cual el éxito empresarial estaría basado en distinguirse de los competidores.

En ese contexto, no resultaría adecuado limitar la normalidad a un mero listado de gastos frecuentes en una determinada actividad. Al respecto, la jurisprudencia y doctrina nacionales han interpretado —con acierto— que normalidad también hace referencia al *modus operandi* del contribuyente, como un elemento adicional al analizar la causalidad (Durán Rojo, 2009)³³. Por tanto, al momento de evaluar la normalidad del gasto, no es suficiente revisar los gastos frecuentes del sector, sino también tomar en cuenta el modo de hacer negocios del contribuyente.

El concepto de *modus operandi* estaría vinculando a las “circunstancias y según las condiciones del mercado existentes en el periodo en que se incurrió en ellos”, mencionadas por Hernández Berenguel (2002, p. 299). En otras palabras, la normalidad debe ser analizada con criterio comercial³⁴, atendiendo a las circunstancias y condiciones económicas de la actividad en la

³³ Sobre el particular, el autor hace una precisión: que el análisis del *modus operandi* no se limita a verificar cuál es la actividad principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC).

³⁴ En la legislación colombiana, la necesidad y la proporcionalidad (conceptos contenidos en su legislación sobre el principio de causalidad) se deben evaluar con criterio comercial, según Cahn-Speyer Wells (2008, p. 236).

oportunidad en que se incurrió el gasto. Así, el proceder de una empresa no será la misma en una situación de bonanza a una en época de crisis.

Lo expuesto resulta aplicable tanto para las rentas producto, e incluso las ganancias de capital. No obstante, respecto de los ingresos accidentales, eventuales y a título gratuito, el criterio de normalidad siempre dará un resultado negativo. Para ilustrar lo expuesto, se pone el ejemplo de un contribuyente que, en el marco de su actividad de venta de maquinaria pesada, y como resultado de un proceso judicial contra un cliente por el incumplimiento del pago de su retribución, obtiene una oficina en una ciudad donde no opera la empresa. Frente a ello, se toma la decisión de alquilar dicho bien inmueble por el periodo de un año. Esta sería una renta accidental, por cuanto la empresa no está organizada para el alquiler de bienes inmuebles y ello no forma parte de sus operaciones habituales, ni de su *modus operandi*. En ese orden de ideas, el gasto para poner en óptimas condiciones el inmueble para su alquiler estaría vinculado a la generación de renta gravada.

Como se puede observar, en el caso de los ingresos accidentales, el contribuyente no desarrolla sus actividades habituales —es decir, que no actúa de acuerdo a su *modus operandi* a que se refiere el criterio de normalidad recogido en nuestra legislación—; no obstante, el gasto sí está vinculado a la generación de renta gravada; por tal motivo, debería ser considerado como causal.

En conclusión, el criterio de normalidad puede ser analizado desde diversas perspectivas. En primer lugar, como un criterio eminentemente objetivo, cuya evaluación es *ex ante*, según la cual un gasto normal puede ser determinado en función a la práctica habitual de las empresas del sector. En segundo lugar, lo normal se puede evaluar atendiendo al *modus operandi* del propio contribuyente, tomar en cuenta su proceder en periodos anteriores, sin dejar de lado las circunstancias de mercado particulares del momento en que se incurre en el gasto.

Finalmente, el criterio de normalidad no necesariamente sería aplicable a todos los tipos de renta gravada. Así, en el caso las rentas-producto y ganancias de capital, resulta plenamente aplicable. No obstante, respecto de los ingresos accidentales, eventuales y a título gratuito, el criterio de

normalidad siempre dará un resultado negativo, dado que, en este caso, se tratan de actividades ajenas al *modus operandi* del contribuyente. En este caso, ello no debería ser un impedimento para la deducibilidad del gasto, si se cumplen con otros elementos de la causalidad (necesidad, razonabilidad).

1.4.1.3. Gasto razonable respecto de los ingresos del contribuyente

La legislación del Impuesto a la Renta señala que el gasto debe ser razonable “en relación con los ingresos del contribuyente”. La razonabilidad habría sido recogida como un criterio objetivo, al ser de carácter cuantitativo que se determina en función de sus ingresos, esto es, la situación particular del contribuyente. Este se trataría de —en principio— de un examen *ex post*, en la medida que se compara el gasto y los ingresos asociados.

En ese sentido, los términos “razonabilidad” y “razonable” hacen referencia a aquello “adecuado, conforme a razón”, y a la idea de proporcionalidad (sin exageración) (RAE, 2020). En ese sentido, los gastos razonables deberán ser apropiados y proporcionados a los ingresos del contribuyente³⁵. En la misma línea de pensamiento, Hernández Berenguel (2002, p. 299) indica que la *ratio legis* consiste en evitar deducciones desproporcionadas respecto de la actividad que el contribuyente realiza.

En este punto, es pertinente cuestionarse qué se debe entender por “ingresos del contribuyente”. En la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se pueden encontrar diferentes parámetros para establecer la razonabilidad cuantitativa del gasto. Por un lado, los ingresos del ejercicio en que se incurrió el gasto sirven de referencia para la razonabilidad, tal como se refleja en la Resolución Tribunal Fiscal N.º 04964-8-2015. En este caso, el Tribunal Fiscal considera que no se ajusta a ley que la administración tributaria haya tomado como referencia una cifra diferente a los “ingresos obtenidos por la recurrente en el ejercicio 2001”, sino el “ingreso neto para efectos del contrato de servicios operativos”.

³⁵ Cabe mencionar que, por lo expuesto, otros autores denominan este criterio como “proporcionalidad del gasto” (Picón)

Lo indicado en el párrafo sería la interpretación más cercana a la literalidad del último párrafo del artículo 37 de la ley. Sin embargo, si bien resulta lógico considerar que la norma hace referencia a los ingresos del ejercicio, esta no restringe expresamente estos a los devengados en el ejercicio en que se incurrió en el gasto. En determinados supuestos, se debería admitir que la suma de ingresos que sirvan de parámetro correspondan a más de un ejercicio gravable³⁶. En este sentido, se ha pronunciado Hernández Berenguel (2002, p. 299).

Por otro lado, en las Resoluciones N.^{os} 06134-4-2017, 07707-4-2004, 00692-5-2005, entre otras, el Tribunal Fiscal toma como referencia la renta neta imponible del ejercicio. Así, por ejemplo, en la primera resolución, el órgano colegiado concluye que el gasto por concepto de “indemnización por la terminación del contrato” no es causal, pues representa más del 30 % de la renta neta imponible.

Al respecto, la renta neta imponible no resultaría un parámetro idóneo, pues implicaría una prohibición de incurrir en gastos cuando se generan pérdidas tributarias. En todo caso, la renta neta imponible no sería aplicable en aquellas circunstancias en las cuales se hayan generado pérdidas en el ejercicio gravable. En la misma línea de pensamiento, Villanueva Gutiérrez (2013) señala que sí debería ser posible la deducción de las pérdidas, pues forman parte del riesgo empresarial.

Existe una tercera interpretación del Tribunal Fiscal respecto de la razonabilidad que excede la literalidad de la norma y entiende de manera amplia el parámetro de este principio, que se puede encontrar en las Resoluciones N.^{os} 18057-10-2011 y 03627-10-2014, como sigue: “Que la razonabilidad de un gasto tiene que ver con que el mismo esté vinculado con el volumen de las

³⁶ Un ejemplo de lo expuesto: una empresa dedicada a la edificación y venta de proyectos de vivienda contrata el servicio de elaboración de un estudio de mercado para decidir si realizar un proyecto en un nuevo distrito. En el ejercicio 1, recibe y paga dicho servicio, así como inicia la construcción del proyecto. La venta hacia el final del ejercicio, siendo el único proyecto desarrollado en tal año. Así, los ingresos del ejercicio 1 resultan equivalentes a la retribución el mencionado servicio; no obstante, si se toma en cuenta los ingresos de los ejercicios 2 y 3, se puede concluir que resulta razonable con los ingresos del contribuyente.

operaciones del negocio, con el nivel de ingresos o cualquier otro criterio que lógicamente justifique su realización [...]”.

Como se puede apreciar, el órgano colegiado no establece un solo parámetro para evaluar la razonabilidad, sino que este debe estar lógicamente vinculado con la justificación del gasto, tales como el “volumen de las operaciones del negocio, con el nivel de ingresos”, entre otros. Ello no contradice los parámetros antes indicados, sino que los abarca.

Sobre el particular, resulta acertada esta forma de comprender la razonabilidad, dado el dinamismo y variedad de las erogaciones que podrían devenir en el desarrollo de las actividades de los contribuyentes. Limitar a un solo parámetro de razonabilidad sería contrario a evaluar con criterio comercial este criterio de la causalidad. No obstante, el parámetro de razonabilidad aplicable a cada gasto concreto no debe ser establecido de manera arbitraria, sino que este deberá encontrarse debidamente motivado de acuerdo a la lógica que justifica la realización del gasto.

Hasta este punto se ha analizado el parámetro de razonabilidad sin mencionar la proporción límite respecto de los ingresos que determinan que un gasto se convierta como excesivo o desproporcionado. Sobre el particular, se debe seguir el mismo criterio aplicable al parámetro, esto es, la proporción debe estar lógicamente vinculada con la justificación del gasto. En otras palabras, la proporción límite de un gasto se debe determinar en cada caso bajo una debida fundamentación. Por tanto, se desprende que este criterio consiste en una evaluación *ex post* de carácter objetivo con elementos subjetivos, como es la justificación del gasto.

Por último, cabe preguntarse si la razonabilidad puede ser evaluada de manera cualitativa. Esta debe entenderse como un criterio adicional a los expresamente establecidos en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no haría referencia a un parámetro cuantitativo, tal como ha sido recogido en la norma tributaria. En efecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 07732-4-2017 y 1424-5-2005, se utiliza el término “razonable”, bajo una acepción más amplia como “adecuado o conforme a la razón”, sin

establecer un parámetro cuantitativo. En la última resolución en referencia, se aprecia que el órgano colegiado concluye que el gasto por la adquisición de “insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente” es razonable para las empresas mineras.

En resumen, la razonabilidad del gasto previsto en la legislación del Impuesto a la Renta se trata de un criterio cuantitativo, preponderantemente objetivo, cuya evaluación *ex post* establece el gasto debe ser proporcional a los ingresos del contribuyente, u otro parámetro que lógicamente resulte aplicable al gasto concreto. Asimismo, la proporción límite también se debe determinar en cada caso concreto, atendiendo a la misma lógica. Este criterio se debe diferenciar de la razonabilidad cualitativa, recogida en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, que hace referencia a lo “adecuado o conforme a la razón”.

1.4.1.4. Necesidad, normalidad y razonabilidad

En este punto, se analizará la vinculación entre los conceptos de “necesidad”, “normalidad” y “razonabilidad”. El legislador ha establecido expresamente que para determinar los “gastos necesarios” se deben tomar en cuenta los criterios de normalidad y razonabilidad³⁷.

Nótese que presentan una gran similitud los textos legales tanto de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27356 como del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta³⁸. La única diferencia consiste en que la primera señala expresamente que se trata de una

³⁷ La norma prevé también el criterio de generalidad, que es específico respecto de los gastos a favor del personal. Concordamos con Villanueva Gutiérrez (2013, pp. 170-172) cuando señala que este no forma parte del contenido del principio de causalidad, dado que no es aplicable al universo de gastos. Por ello, este criterio no formará parte de la presente investigación.

³⁸ La Tercera Disposición Transitoria de la Ley 27356 señala lo siguiente: “Precísese que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, 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 l) de dicho artículo; entre otros”.

precisión. Esto ha sido aceptado por parte de la doctrina nacional, dado que los autores han considerado que no existió un cambio sustancial del principio de causalidad, puesto que tales criterios ya se encontraban implícitos en la normativa del Impuesto a la Renta (Hernández Berenguel, 2002; Villanueva Gutiérrez, 2014).

En este punto, es preciso cuestionarse cuál es la relación entre estos conceptos. El principio de causalidad ha sido definido por el legislador peruano en términos de “gasto necesario” para generar renta gravada o mantener su fuente. Asimismo, este establece que el elemento de “necesidad” es complementado con la normalidad y razonabilidad cuantitativa, explicados en los puntos precedentes. Es decir, la necesidad constituye el elemento central que es completado con la normalidad y la razonabilidad.

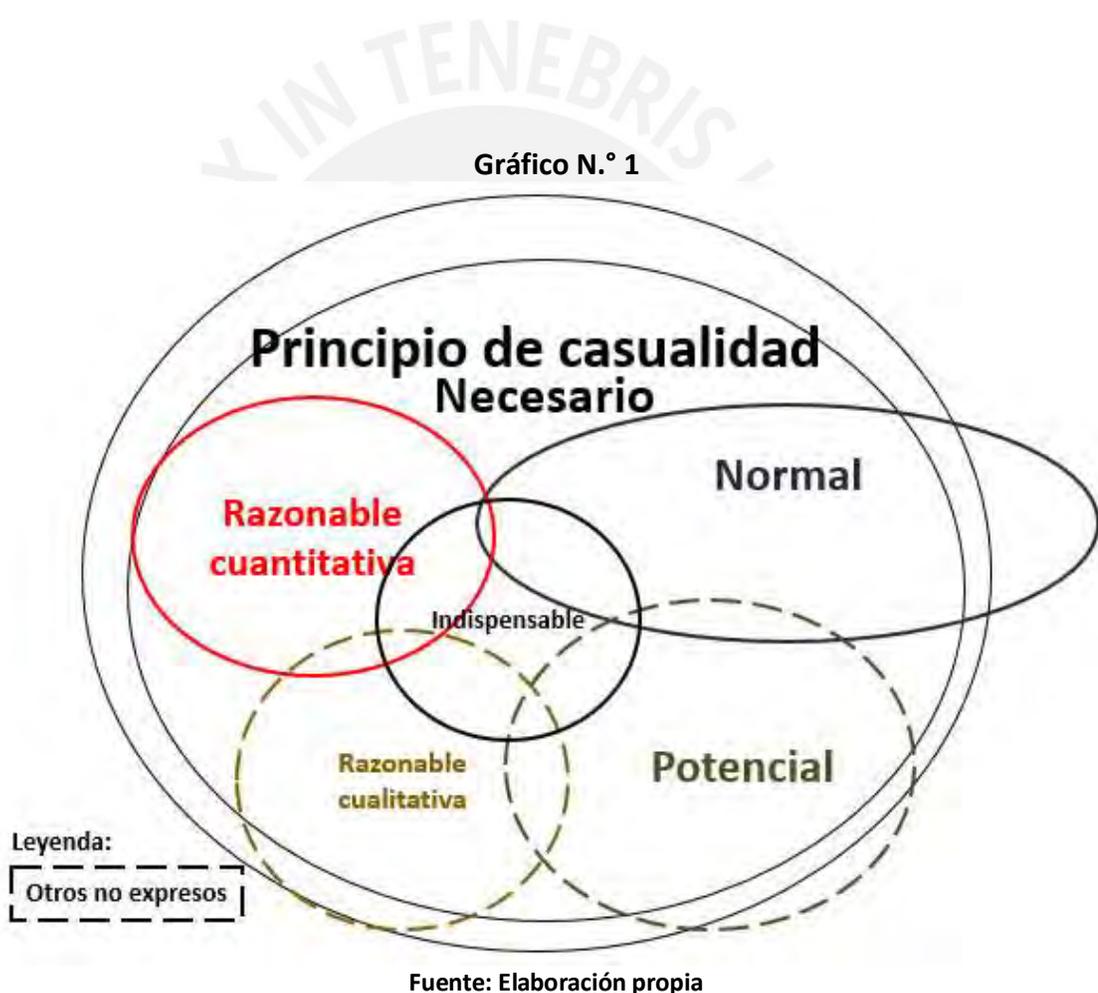
Siendo la necesidad el elemento central, en el núcleo de este concepto, se encuentra el concepto de indispensable, es decir, aquello que se encuentra directamente vinculado con la generación de renta gravada. Dada la estrecha relación entre gasto y renta gravada, no se requeriría recurrir a elementos complementarios. Por ejemplo, en una empresa dedicada al servicio de taxi, los servicios de mantenimiento de los vehículos utilizados para tal fin se encuentran directamente vinculados con la actividad generada de renta, dado el carácter indispensable de dicho gasto para brindar los servicios de taxi.

Por su parte, cuando la vinculación es indirecta entre el gasto y la renta, la normalidad y la razonabilidad sirven de complemento a la necesidad para discernir con mayor claridad si un gasto es causal o no. Esta forma de describir la relación entre necesidad, normalidad y razonabilidad se sustenta en el texto legal, y en el origen jurisprudencial de estos últimos conceptos. En efecto, de la revisión de las Resoluciones N.^{os} 1093-4-97, 1093-4-97, 657-4-97 y 710-2-1999, emitidas a fines

El último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se indica: "Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros".

de la década de los 90, se puede apreciar que el Tribunal Fiscal alude a la normalidad y razonabilidad del gasto luego de descartar que la necesidad se restringe a lo indispensable.

Cabe destacar que tanto el legislador como el Tribunal Fiscal admiten que la evaluación de causalidad incorpore otros criterios no expresos en el texto legal. La potencialidad³⁹ y la razonabilidad cualitativa⁴⁰ ejemplifican ello, siendo que la incorporación de elementos adicionales deberá realizarse atendiendo a la naturaleza de la renta y del gasto materia de análisis. Lo expuesto hasta este punto se puede resumir con el siguiente gráfico:



³⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11284-8-2015.

⁴⁰ Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 07732-4-2017 y 1424-5-2005.

Finalmente, se debe reiterar que el criterio de normalidad sería plenamente aplicable únicamente a las rentas-producto y ganancias de capital. En los demás tipos de renta, tales como ingresos accidentales, eventuales y a título gratuito, el criterio de normalidad siempre dará un resultado negativo, dado que, en este caso, se tratan de actividades ajenas al *modus operandi* del contribuyente. Aun así, se debería admitir la deducibilidad del gasto si cumplieran con los criterios de necesidad, razonabilidad u otros criterios adicionales aplicables al caso concreto.

1.4.1.5. Listado de gastos deducibles

En el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha establecido un listado de supuestos de gastos deducibles que no debiera considerarse como una lista taxativa. Esto significa que un gasto será deducible incluso si no se encuentra recogido en dicho listado, siempre que cumpla con los criterios de necesidad, normalidad o razonabilidad, o no se encuentre prohibido o limitado por ley. Al respecto, existe una cierta unanimidad por parte de la doctrina nacional (Hernández Berenguel, 2002; Durán Rojo, 2009; Huamán Luna, 2019) y la propia Administración Tributaria, tal como lo ha manifestado en el en el Oficio N.º 015-2000-K0000.

De la revisión del listado completo, se pueden observar supuestos que sí cumplen con la necesidad directa e indirecta. Asimismo, se aprecian incisos que hacen referencia a gastos que tienen una vinculación indirecta con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, en los cuales se establecen requisitos o límites cuantitativos. Finalmente, se aprecian supuestos que, de no ser previstos expresamente por el texto legal, no se podría concluir que se tratan de gastos causales, atendiendo a la regla general prevista en el encabezado y párrafo final del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta. Esto también ha sido puesto de manifiesto por autores tales como García Mullín (1980, pp. 78 y 79), Reig (2006) y Durán Rojo (2009), quienes señalan que, en las listas previstas en las legislaciones del Impuesto a la Renta, se pueden apreciar dos conceptos: deducciones y desgravaciones.

Por un lado, las primeras serían aquellas que cumplen con la causalidad y formarían parte de la estructura del impuesto, en la medida que este grava un concepto neto: la renta. En términos del Tribunal Fiscal (1997), en la Resolución N.º 1093-4-97: “[...] la estructura del Impuesto a la Renta en el país, los ingresos gravados con el referido tributo son aquellos provenientes de una fuente durable habilitada para su explotación, que es susceptible de generar ingresos periódicos, teniendo para tal efecto como objetivo fundamental gravar la renta neta, concepto que corresponde a aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos en su producción”.

Por otro lado, las desgravaciones son dispuestas por el legislador por razones de política económica, y se consideran como incentivos económicos. Un ejemplo representativo son las donaciones que cumplen con los requisitos previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este se trataría de un incentivo otorgado por el Estado en beneficio de los generadores de Renta Empresarial que aporten a causas sociales, tal como lo advierte Mattos Mena (2018). Tal incentivo responde a un fin extrafiscal; por tal motivo, este incentivo no se encontraría en la lógica de causalidad y de la estructura del impuesto.

Nótese que, en el caso del impuesto a la renta de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales (diferente a la renta empresarial), las donaciones que cumplen con los mismos requisitos dan derecho a un crédito fiscal que disminuye el importe del impuesto a pagar (artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta). Esto contribuye a concluir que la deducción por donaciones consiste en un incentivo.

Por lo expuesto en este punto, el listado de gastos deducibles debe ser considerado como una enumeración abierta, cuya exclusión no implica que el gasto no cumpla con el principio de causalidad. De ser este el caso, ello dependerá de si el gasto cumple con los elementos de necesidad, normalidad, razonabilidad, entre otros. Asimismo, este listado no comprende únicamente deducciones, que responden a la lógica de la causalidad, sino también a desgravaciones, que son incorporadas por razones por el legislador de política económica.

1.4.1.6. Deducciones expresamente prohibidas por ley

Continuando con la revisión del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede apreciar que los “gastos necesarios” están sujetos a que su deducción *no esté expresamente prohibida por esta ley*. En otras palabras, a pesar de que un gasto cumpla los criterios de necesidad, normalidad y razonabilidad, si este es calificado como no deducible expresamente en otra norma, no podrá disminuir la base imponible en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. El principal artículo en el que se encuentran las prohibiciones de gastos es el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El dispositivo legal en referencia enumera una serie de conceptos cuya deducibilidad no está admitida. Por ejemplo, no resultan deducibles los gastos personales, las multas impuestas por las entidades estatales, las donaciones y liberalidades, entre otros. Haciendo un símil con las deducciones y desgravaciones comprendidas en el listado de conceptos no deducibles, se puede apreciar supuestos que se justificarían en la propia estructura del impuesto, mientras que existen otros cuya prohibición responde a “criterios de valoración política tributarias” como es el combate contra el fraude y la evasión fiscal (Miranda, 2014, p. 129).

Entre los ejemplos de los primeros, se encuentran las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo a las normas contables, por lo que tales conceptos no son deducibles, pues no concuerda con la definición de los gastos propiamente dichos, sino que se tratarían de costos, deducibles como costo computable para hallar la renta bruta. Otro ejemplo es el de los gastos personales y las liberalidades, en cuyo caso su prohibición se explica porque no cumplen con el principio de causalidad. Esto se debe a que tales conceptos, dada su naturaleza, no se encuentran vinculadas a ningún aspecto de la actividad empresarial. Considerando los difusos alcances del principio de causalidad, los conceptos de liberalidad y gastos personales, deben ser considerados como límites claros a los alcances del principio de causalidad (Frisancho, 2017).

En cuanto a los conceptos prohibidos por razones de política fiscal, se aprecian supuestos vinculados a limitaciones de gastos por operaciones en las que estén involucrados paraísos

fiscales, o la exclusión de los gastos constituidos por la diferencia entre el valor nominal de un crédito originado entre partes vinculadas y su valor de transferencia a terceros que asuman el riesgo crediticio del deudor, entre otros. En estos casos, se deniega la deducibilidad de determinadas erogaciones pues el legislador ha considerado que tales conceptos no deben quedar sujetos al simple cumplimiento del principio de causalidad para afectar la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

En consecuencia, las deducciones prohibidas por ley constituyen un elemento indispensable para el análisis de la causalidad de gasto en el caso concreto. Estas no se restringen al listado previsto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe mencionar que dicho listado permite establecer algunos límites claros a los alcances del principio de causalidad, como es el caso de la prohibición de gastos personales y liberalidades, que por definición no tienen ninguna vinculación con la actividad empresarial. Asimismo, se debe tomar en consideración que no todos los conceptos enumerados en el citado artículo responden a lógica de la causalidad o la estructura del impuesto, sino que se justifican por criterios de valoración política tributarias.

1.4.2. Elementos jurisprudenciales

1.4.2.1. Jurisprudencia administrativa

Según se puede advertir del análisis de los elementos legislativos que componen el principio de causalidad, tales como la necesidad, normalidad y razonabilidad, el papel que juega la jurisprudencia administrativa es preponderante en la configuración del principio de causalidad, tal como se aplica en la actualidad en la legislación tributaria peruana. De ahí la importancia de estudiar los elementos jurisprudenciales del principio de causalidad.

Dada la naturaleza dinámica de la jurisprudencia, considerando que el Tribunal Fiscal constantemente viene resolviendo controversias vinculadas a la aplicación del principio de causalidad, resultaría imposible establecer todos los elementos jurisprudenciales de dicho

concepto. Por tal motivo, este punto se referirá a dos momentos diferentes de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal: finales de la década de los 90 y mediados de la década del 2010.

Conforme se adelantó previamente, a finales de la década de los 90, el Tribunal Fiscal desarrolló una línea jurisprudencial que flexibilizó los alcances del principio de causalidad, admitiendo no solamente la deducción de gastos directamente vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, sino también aquellos vinculados indirectamente. Ello se puede apreciar en las Resoluciones N.ºs 1093-4-97, 1093-4-97, 657-4-97 y 710-2-1999. Esta última resulta ser la más citada por las resoluciones del Tribunal Fiscal posteriores.

En la Resolución N.º 1093-4-97, respecto del principio de causalidad, el órgano colegido señala lo siguiente:

Sobre el particular, debe señalarse que de acuerdo al criterio adoptado por el legislador para establecer la estructura del Impuesto a la Renta en el país, los ingresos gravados con el referido tributo son aquellos provenientes de una fuente durable habilitada para su explotación, que es susceptible de generar ingresos periódicos, teniendo para tal efecto como objetivo fundamental gravar la renta neta, concepto que corresponde a aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos en su producción.

De ahí la necesidad de establecer la renta neta que implica sustraer de la renta neta determinadas deducciones, rubro que, entre otros, comprende a los gastos.

Es así que debe **manifestarse que las mencionadas deducciones se rigen por el principio de causalidad que, en concordancia con lo señalado anteriormente, es la relación de necesidad debe establecerse entre los referidos gastos y la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues no se aplica en puridad al permitirse la 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 deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan proporción con el volumen de las operaciones,** entre otros, cuando la propia normal no disponga parámetros distintos o límites a los mismos. [El resaltado es agregado]

Como se puede apreciar, la argumentación del Tribunal Fiscal parte de explicar la estructura bajo la cual se organiza el Impuesto a la Renta Empresarial, que consiste en el proceso de “sustracción” de deducciones tales como las de los gastos. Posteriormente, señala que, atendiendo a dicha estructura, el principio de causalidad rige la deducción de los gastos, el cual debe ser entendido desde una noción amplia, permitiéndose la deducción de gastos sin una vinculación directa con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente. Adicionalmente, conforme a dicha línea jurisprudencial, la normalidad y razonabilidad resultan ser criterios adicionales que complementan a la necesidad.

Esta línea jurisprudencial implicó la flexibilización del concepto de causalidad. Posteriormente, esta fue materia de una modificación normativa, por medio de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27356, que incorporó a la Ley del Impuesto a la Renta los criterios de normalidad, razonabilidad, que habían sido recogidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Finalmente, corresponde destacar que la jurisprudencia de esta época también estableció que el listado de gastos contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no debe ser entendido como una enumeración taxativa, tal como se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 753-3-99. En palabras del órgano colegiado “[...] debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que puede existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta [...]”.

Por su parte, la jurisprudencia administrativa emitida 15 años después continúa tomando como referencia los criterios antes expuestos, citándolos en sus resoluciones. Sin embargo, el Tribunal Fiscal de mediados de la década del 2010 se enfrenta a supuestos más variados y, en ocasiones, a operaciones más complejas. Esto fue materia de estudio de una investigación previa, referida a las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los años 2013 al 2015, según la cual, en dicho periodo de tiempo, la jurisprudencia sí aportó al mejor entendimiento del principio de causalidad. A continuación, se citan los principales criterios hallados en dicha investigación:

El primer criterio hallado en el segundo capítulo de la tesis determina el principio de causalidad es entendido por el Tribunal Fiscal como la vinculación entre el gasto y la actividad que realiza el contribuyente. Ello es coherente con la legislación peruana.

En virtud de dicho criterio, el procedimiento para el juicio de causalidad implica, en primer lugar, identificar claramente cuales son las actividades que realiza el contribuyente, para luego, establecer si existe vinculación entre estas y los gastos que son materia de controversia.

El criterio de la “obligatoriedad del gasto” deberá leerse conjuntamente con el criterio de “vinculación a la actividad del contribuyente” para que sea coherente con la legislación del impuesto sobre las rentas empresariales.

La finalidad de gasto es relevante para determinar el cumplimiento del principio de causalidad es congruente con la evaluación del principio de causalidad del gasto es de carácter subjetivo. Por ello, se puede concluir lo siguiente:

- Las erogaciones que tengan una finalidad o motivación ajena a las de índole empresarial no podran ser calificadas como gastos causales.
- Las erogaciones cuya finalidad y destino se vincule a la actividad del contribuyente son deducibles, a pesar de que, en principio, pudieran coincidir con los conceptos de liberalidades o gastos personales, cuya deducción está expresamente prohibida. (Frisancho, 2017)

Asimismo, los hallazgos de dicha investigación dan cuenta de que, si bien la noción amplia de la causalidad es citada por el órgano colegiado en sus resoluciones, no ha constituido una razón determinante la resolución de sus casos. Adicionalmente, de acuerdo con las resoluciones emitidas en esta época, la evaluación de causalidad del gasto consiste en una discusión conceptual, relativa a la naturaleza del gasto, con independencia de los efectos del gasto en la obtención de resultados de la actividad empresarial del contribuyente, confirmándose el criterio adicional de la potencialidad. Finalmente, en el periodo bajo comentario, se advierte que el Tribunal Fiscal no utilizó todos los elementos legislativos del principio de causalidad para decidir si el gasto en controversia era causal o no. Tampoco no existe un pronunciamiento definitivo sobre el carácter subjetivo u objetivo de la causalidad.

En resumen, no se puede negar el rol que el Tribunal Fiscal ha desempeñado en la configuración del principio de causalidad, tal como se aplica en la actualidad en el Perú. Esta importancia se evidencia en el hecho que su jurisprudencia ha sentado la discusión sobre la clásica dicotomía de la noción amplia o restringida del principio de causalidad. Asimismo, incorporó en el análisis de la causalidad los elementos —ahora legislativos— de normalidad y razonabilidad. Más recientemente, la jurisprudencia añade a dicho análisis la actividad empresarial del contribuyente para establecer la vinculación entre gasto y la generación de renta y mantenimiento de la fuente. Asimismo, establece a la obligatoriedad y la finalidad o destino del gasto como criterios concretos para evaluar la causalidad del gasto.

1.4.2.2. Jurisprudencia judicial

El Poder Judicial —a través de sentencias de casación— se ha pronunciado sobre la causalidad de determinados gastos asociados a la responsabilidad social empresarial. Por ejemplo, mediante la Sentencia de Casación N.º 2743-2009, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente del Poder Judicial ha señalado que los gastos de responsabilidad social empresarial serían deducibles en virtud del principio de causalidad bajo la noción amplia. Según el razonamiento de la Sala, los gastos de mantenimiento de carreteras efectuados por el contribuyente, que se trataba de una empresa minera, tuvieron por finalidad evitar el mayor costo del transporte y demora en el traslado de sus bienes. Asimismo, indicó que no existía norma que establezca que la causalidad dependía de que el gasto sea indispensable u obligatorio. Por tal motivo, la Sala estableció que el gasto materia de controversia satisfacía el requisito de la causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que no se trataba de una liberalidad, a que se refiere el artículo 44 de dicha ley.

Como se puede apreciar, la Sala adopta expresamente la noción amplia de la causalidad, descartando que la legislación del Impuesto a la Renta haya establecido los requisitos del gasto indispensable u obligatorio. Asimismo, la Sala aplica un criterio subjetivo, esto es, el de

finalidad del gasto. En el caso concreto, esta finalidad consiste en evitar el mayor costo del transporte y demora en el traslado de sus bienes. Se desprende que esta finalidad se vincula con el mantenimiento de la fuente, pues genera ahorros de costo y tiempo en el desarrollo sus actividades de minería.

En sentido similar, en el auto de casatorio del Recurso de Casación N.º 2565-2008, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente ratificó la sentencia de la segunda instancia, al declarar improcedente el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT). En dicho fallo, la Sala señala que, en el expediente, se estableció que, si bien el gasto por mantenimiento de canales de agua era un acto de liberalidad⁴¹ a favor del Proyecto Especial Majes-Siguas, estos cumplen con la causalidad, dada la vinculación que se evidencia en el convenio celebrado entre ambas partes y porque “el uso de las aguas que se trasladan por el canal son de importancia trascendente para la generación de la energía eléctrica”, que tiene relación directa con la actividad del contribuyente. En este pronunciamiento judicial, se aplica un criterio objetivo relativo a la obligatoriedad y establece una relación “directa” entre el gasto y la actividad del contribuyente.

El Poder Judicial también se ha pronunciado respecto de otros gastos, como es el caso de las indemnizaciones por incumplimiento contractual, a través de la Sentencia de Casación N.º 8407-2013. De acuerdo con la Sala, no resultan deducibles este tipo de gastos, pues, a su entender, no tendría conexión con su actividad, la explotación de máquinas tragamonedas, sino que dicho gasto tendría por finalidad “satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual”, la cual se trataría de una conducta que no debe ser avalada con la obtención de beneficios tributarios.

De este modo, el Poder Judicial establece que el gasto no es necesario aplicando un criterio subjetivo, esto es, la finalidad de gasto. Determina que el pago de indemnizaciones por

⁴¹ Atendiendo a lo explicado en el capítulo primero, resulta más preciso indicar que se trata de un acto gratuito más que una liberalidad.

incumplimiento contractual no constituye una finalidad asociada a la actividad del contribuyente, sino que se trata de una conducta contraria al ordenamiento jurídico y, por tanto, no deducible.

En resumen, la jurisprudencia judicial aplica una noción amplia del principio de causalidad, aplicando criterios subjetivos como el de la finalidad del gasto. En su análisis incorporar la actividad del contribuyente, como un elemento a tomar en cuenta al momento de determinar si el gasto es causal o no. Asimismo, aplica criterios objetivos como el de la obligariedad. Nótese que el Poder Judicial tampoco incorpora en el análisis los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad ni potencialidad.

1.5. Las liberalidades y la causalidad del gasto

Tal como se ha explicado previamente, las liberalidades no son gastos deducibles para la determinación de la Renta Neta. En efecto, en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, se prohíbe la deducción de los gastos por donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, en dinero o en especie, salvo que se cumplan algunos requisitos previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁴².

Los actos de liberalidad que son admitidos por la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos que satisfacen los requerimientos legales, vinculados a la calidad del donatario⁴³, que deberá calificar por la Administración Tributaria como entidad perceptora de donaciones, y la acreditación de acto mediante documentos específicamente previstos para ello. Adicionalmente, estos gastos cuentan con una limitación cuantitativa, por lo que no podrá

⁴² Adicionalmente, en el inciso x.1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se admite la deducción de donaciones de alimentos en buen estado, sujeta a requisitos similares a las donaciones generales. Asimismo, la Ley 30479, Ley de mecenazgo deportivo, establece la posibilidad de deducir las donaciones por parte de los mecenas deportivos, esto es, persona natural o jurídica de derecho privado que realiza donaciones en bienes, servicios o dinero para financiar las actividades relacionadas con el deporte, siempre que se cumplan con los requisitos de Ley.

⁴³ En cuanto al donatario, éste deberá estar inscrito por SUNAT como entidad perceptora de donaciones, previamente considerada como entidad exonerada del Impuesto a la Renta.

superar el porcentaje equivalente al 10 % de la renta neta del ejercicio, deducidas las pérdidas si las hubiere.

Nótese que la norma hace referencia a las donaciones y los actos de liberalidad. Al respecto, se desprende de la lectura de la norma glosada que el género es la liberalidad; mientras que las donaciones, la especie (Frisancho, 2017; Miranda, 2014). De este modo, el contrato de donación es uno de los actos de liberalidad más representativos. Por medio de este acuerdo⁴⁴, una de las partes (el donante) se obliga a transferir a su contraparte (el donatario) la propiedad de un bien. Esta transferencia se realiza a título gratuito. Por la donación, el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien.

Sin embargo, el contrato de donación no es el único acto de liberalidad. En efecto, el Código Civil peruano contiene una multiplicidad de actos de liberalidad (Castillo Freyre y Osterling Parodi, 1999), tales como el comodato⁴⁵, un acuerdo de voluntades por el cual, una de las partes, dueña de un bien no consumibles, se obliga a entregar dicho bien gratuitamente y temporalmente para la consecución de un determinado fin; la renta vitalicia a título gratuito⁴⁶ que supone la entrega de una suma de dinero u otro bien fungible, los cuales deberán ser pagados en los periodos que acuerden las partes; y el suministro a título gratuito, que deberá constar con el escrito⁴⁷. La condonación es

⁴⁴ Código Civil

“Artículo 1621.- Por la donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien.”

⁴⁵ Código Civil

Artículo 1728.- Por el comodato, el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.

⁴⁶ Código Civil

Artículo 1923.- Por la renta vitalicia se conviene la entrega de una suma de dinero u otro bien fungible, para que sean pagados en los períodos estipulados.

Artículo 1924.- La renta vitalicia puede constituirse a título oneroso o gratuito.

⁴⁷ Código Civil

Artículo 1605.- La existencia y contenido del suministro pueden probarse por cualesquiera de los medios que permite la ley, pero si se hubiera celebrado por escrito, el mérito del instrumento respectivo prevalecerá sobre todos los otros medios probatorios.

otro acto de liberalidad, por la cual tanto el deudor como el acreedor acuerdan la extinción de una deuda.

Cabe preguntarse ¿qué es lo que tienen en común todos estos actos de liberalidad?, de acuerdo con la doctrina, los actos de liberalidad antes mencionados se caracterizan por ser gratuitos, bilaterales, y existe un *animus donandi*. Así, la gratuidad supone que solo una de las partes tiene a su cargo las prestaciones principales del contrato, independientemente que la otra parte pueda asumir prestaciones accesorias, conforme lo señala De la Puente y Lavalle (1999, pp. 201 y 202). Por su parte, el carácter bilateral debe ser entendido en el sentido que requieren del acuerdo quien realiza la liberalidad y de quien la recibe⁴⁸. Finalmente, el *animus donandi* significa que, por medio de tales actos, existe la **intención de otorgar beneficios patrimoniales** en favor de otras personas (Lohmann Lucca de Tena, 2003).

La liberalidad, si bien se encuentra muy ligada a la gratuidad, no necesariamente está presente en todos los actos a título gratuito. El concepto de liberalidad se refiere a la voluntad de dar una ventaja patrimonial en desmedro del propio patrimonio sin recibir contraprestación alguna (Castillo Freyre, 2008; Lohmann Lucca de Tena, 2003); mientras que la gratuidad corresponde a aquellos actos en los cuales, solo una de las partes tiene a su cargo prestaciones principales.

De este modo, pueden existir actos gratuitos que no califiquen como liberalidades, esto es, cuando una de las partes no reciba una contraprestación patrimonial a cargo de su contraparte, sin embargo, esté ausente el *animus donandi* de dicha parte. Esta diferenciación —para efectos tributarios— fue evidenciada por Miranda (2014), en los siguientes términos:

Cuando el contrato se celebre a título de liberalidad debe formalizarse por escrito, bajo sanción de nulidad.

⁴⁸ No negamos que existan actos unilaterales gratuitos, como, por ejemplo, la promesa unilateral a título gratuito. Nos referimos a que los contratos descritos tienen dicha característica.

[...] en los negocios a título gratuito en general puede existir un ‘intercambio empírico’: quien soporta el sacrificio jurídico no obtiene a cambio ninguna ventaja jurídica (porque ningún correlativo sacrificio jurídico es atribuido a la contraparte), pero tiene – por lo general indirectamente – una **ventaja empírica, factual, apreciable en el plano económico**. Por ejemplo, ‘[...] el socio que da garantía por la deuda de su sociedad frente al banco, o se compromete (sin estar legalmente obligado) a suscribir un aumento de capital, tiene la ventaja de que sociedad pueda tener el crédito bancario, o bien esté más adecuadamente capitalizada: y esta ventaja es razón justificativa del compromiso asumido sin retribución”. [El resaltado es agregado]

Como se puede observar, es posible distinguir entre los conceptos de gratuidad y liberalidad, a pesar de estar estrechamente vinculados. De este modo, podrían existir actos gratuitos en los cuales se encuentre ausente el *animus donandi* de la parte a cargo de la prestación principal del acto.

Ello se puede apreciar en el ejemplo propuesto líneas arriba: la implementación por parte de una empresa agrícola de un programa de capacitación gratuito sobre el manejo de plagas a favor de los propietarios de terrenos aledaños a los terrenos de la empresa. En este caso, el contribuyente se compromete a brindar un servicio a título gratuito a favor de sus vecinos, no obstante, dicho compromiso no está guiado por un *animus donandi*. Por el contrario, el empresario realiza estas acciones con la finalidad de obtener una ventaja factual o empírica, que sería reducir el riesgo de que las plagas se extiendan y pueda afectar su producción.

En la línea de lo expuesto, la doctrina tributaria propone definiciones de liberalidad en términos afines a la doctrina civil, haciendo énfasis en el **desprendimiento** de todo provecho por parte del donador (Benites Mendoza, 2014; Bravo Cucci, 2013; Miranda, 2014; Tello Puerta, 2015). A nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (Resoluciones N.ºs 02675-5-2007, 09478-1-2013), se han definido las liberalidades en un sentido similar, haciendo alusión al **carácter desinteresado** de este tipo de actos. En ese orden

de ideas, se podría decir que el concepto de liberalidad es un asunto pacífico en la doctrina y jurisprudencia nacional.

No obstante, su aplicación en materia tributaria no necesariamente constituye un asunto pacífico. Esto se debería a que no existe un entendimiento suficiente sobre la relación entre la liberalidad y el principio de causalidad. Sobre el particular, Montestruque Rosas (2005, p. 18) señala que, considerando un criterio de gastos convenientes, los gastos que no están directamente vinculados en la generación de renta gravada, se evidencia que “en muy pocas ocasiones podrá calificarse de liberalidad el gasto incurrido por una empresa, pues siempre tendrá como objetivo final la obtención de un beneficio”. La terminología que utiliza la autora no es la más adecuada, por cuanto, su afirmación podría ser más exacta si se refiere a los actos gratuitos y no a las liberalidades.

Conforme indicamos en los párrafos precedentes, la legislación establece que las liberalidades no son deducibles porque no cumplen con el principio de causalidad. De este modo, Bravo Cucci señala lo siguiente:

Por regla general, en tales sistemas las donaciones son calificadas como actos no guardan relación con el principio de causalidad; pues en rigor constituyen un empleo de la riqueza y no propiamente un gasto; tal es el caso de la Ley Peruana del Impuesto a la renta a través del artículo 44 literal d). (2013, p. 245)

Ello se debe al carácter desinteresado o de desprendimiento de este tipo de gastos, por tanto, no estaría vinculado a ningún aspecto de la actividad empresarial (Bravo Cucci, 2013; Benítez, 2015), como sería su proceso productivo, su personal, ni otras actividades de promoción (Rojí Chandro y Rojí Pérez, 2015)⁴⁹.

⁴⁹ Respecto del Impuesto a la Sociedades en España, tales autores señalan que las liberalidades se caracterizan por ser un acto gratuito, no existe retribución por voluntad de quien la otorga, y que no es un costo de la actividad empresarial de ningún factor, aunque se contabilice como tal.

Sin embargo, Bravo Cucci (2013) advierte que existen donaciones que tiene la actividad empresarial, por ejemplo, las bonificaciones con carácter promocional. Al respecto, es necesario precisar los términos utilizados por el autor. De acuerdo con la presente investigación, son los actos a título gratuito los que no necesariamente califican como liberalidades no deducibles, siempre que exista vinculación con el principio de causalidad.

En ese orden de ideas, es preciso preguntarse qué actos gratuitos sí son deducibles de la Renta Bruta. Al respecto, resulta ilustrativo el listado de gastos que no se consideran liberalidades, según legislación española sobre el Impuesto sobre Sociedades (Rojí Chandro y otro, 2015, p. 67)⁵⁰, que incluyen, por ejemplo, los gastos por relaciones públicas y proveedores, gastos a favor del personal, gastos promocionales y aquellos correlacionados con ingresos.

En legislación peruana, los primeros son los denominados gastos de representación y son deducibles sujetos a una limitación cuantitativa. Por su parte, los gastos a favor del personal, que también se consideran deducibles expresamente. A diferencia del Impuesto a las Sociedades español, se aceptan expresamente los gastos recreativos, de salud, e incluso de capacitación, además se aplica el criterio de generalidad. En Perú, tampoco se consideran liberalidades, los gastos de promocionales a los que se refería Bravo Cucci. Respecto de los gastos correlacionados con los ingresos, criterio subyacente al mencionado listado, en la legislación peruana, el criterio subyacente aplicable para la deducibilidad de los actos gratuitos sería el cumplimiento del principio de causalidad, previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, cuando tiene vinculación la actividad empresarial generadora de renta.

⁵⁰ “Los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores (con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio). • Los gastos realizados con el personal de la empresa, conforme a los usos y costumbres. • Los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestaciones de servicios. • Los gastos correlacionados con los ingresos”.

En conclusión, atendiendo al análisis precedente, se puede afirmar que los actos a título gratuito que se vinculan con la actividad empresarial podrían ser causales y deducibles, como es el caso de los premios promocionales, los gastos de representación a favor de clientes o los gastos promocionales orientados a la masa de consumidores.

1.6. Conclusiones preliminares del capítulo

De lo expuesto en el presente capítulo, se pueden señalar las siguientes conclusiones:

El Impuesto a la Renta Empresarial grava aquellas rentas, ganancias e ingresos que son generados por el desarrollo de operaciones realizadas por el contribuyente, en el mercado y con una finalidad de lucro. Estos conceptos incluyen las rentas originadas por actividades empresariales propias del giro de la empresa, ganancias de capital y los demás ingresos provenientes por operaciones con otros agentes económicos (accidentales, eventuales y a título gratuito).

La causalidad juega un rol gravitante en la determinación del Impuesto a la Renta, pues se fundamenta en el principio de capacidad contributiva y el concepto de renta gravada el Impuesto a la Renta Empresarial. La función de la causalidad consiste en identificar a los gastos que disminuirán a la renta bruta, debido a su vinculación con actividad generadora de renta gravada, es decir, la actividad empresarial del contribuyente. La labor de determinación del impuesto en referencia recae sobre el propio contribuyente, al menos en primera instancia. Cabe mencionar que, en adición a la causalidad, se requiere cumplir con demostrar la fehaciencia del gasto, y aplicar las reglas de valor de mercado, además el gasto debe considerarse devengado en el ejercicio, así como satisfacer requisitos formales, tales como la existencia de comprobante de pago y la bancarización, para obtener la deducibilidad del gasto.

El principio de causalidad es un concepto indeterminado, cuyos alcances han ido evolucionando como resultado del progreso en la actividad empresarial, así como resultado de una flexibilización del concepto del principio de causalidad. El problema sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad empresarial es reflejo de carácter indeterminado del concepto de causalidad, así como de su carácter dinámico en el tiempo. En la evaluación del principio de causalidad, se aprecian los elementos legislativos de (i) necesidad; (ii) normalidad, (iii) razonabilidad; (iv) listado de gastos deducibles; y (v) deducciones expresamente prohibidas por ley. La necesidad es el elemento central del principio de causalidad, que debe ser analizado atendiendo al tipo de renta y su fuente generadora de renta, a fin de enriquecerlo. En los supuestos de indirecta vinculación entre el gasto y la renta, la normalidad y la razonabilidad sirven de complemento a la necesidad para discernir con mayor claridad si un gasto es causal o no. Asimismo, se admiten que la evaluación de causalidad incorpore otros criterios no expresos en el texto legal, tales como la potencialidad y la razonabilidad cualitativa.

A este análisis se deben incluir los elementos jurisprudenciales. La jurisprudencia administrativa ha sentado la discusión sobre la clásica dicotomía de la noción amplia o restringida del principio de causalidad. Asimismo, incorporó en el análisis de la causalidad los elementos —ahora legislativos— de normalidad y razonabilidad. Más recientemente, la jurisprudencia añade a dicho análisis la actividad empresarial del contribuyente para establecer la vinculación entre gasto y la generación de renta y mantenimiento de la fuente. Asimismo, establece a la obligatoriedad y la finalidad o destino del gasto como criterios concretos para evaluar la causalidad del gasto. Por su parte, la jurisprudencia judicial aplica una noción amplia del principio de causalidad, aplicando criterios subjetivos como el de la finalidad del gasto. En su análisis incorpora la actividad del contribuyente como un elemento a tomar en cuenta al momento de determinar si el gasto es causal o no. Asimismo, aplica criterios objetivos como el de la obligatoriedad. Nótese que el Poder Judicial tampoco incorpora en el análisis los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad ni potencialidad.

El listado de gastos deducibles, contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser considerado como una enumeración abierta, cuya exclusión no implica que el gasto no cumpla con el principio de causalidad. Por su parte, las deducciones prohibidas por ley constituyen un elemento indispensable para el análisis de la causalidad de gasto en el caso concreto. En el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia un listado de gastos no deducibles que permite establecer límites claros a los alcances del principio de causalidad, como es el caso de prohibición de gastos personales y liberalidades, por la ausencia de vinculación con la actividad empresarial.

Las liberalidades no deducibles, si bien se encuentran muy ligadas a la gratuidad, no abarcan todos los actos a título gratuito. El concepto de liberalidad se refiere a la voluntad de dar una ventaja patrimonial en desmedro del propio patrimonio sin recibir contraprestación alguna; mientras que la gratuidad corresponde a aquellos actos en los cuales solo una de las partes tiene a su cargo prestaciones principales. Hay actos gratuitos que no califican como liberalidades, esto es, cuando una de las partes no reciba una contraprestación patrimonial a cargo de su contraparte, sin embargo, esté ausente el *animus donandi* de dicha parte. Este es el caso de los actos a título gratuito que se vinculan con la actividad empresarial podrían ser causales y deducibles, como es el caso de los premios promocionales, los gastos de representación a favor de clientes o los gastos promocionales orientados a la masa de consumidores.

Capítulo 2. Responsabilidad Social Empresarial

En la actualidad, la responsabilidad social ha cobrado presencia y relevancia en el ámbito empresarial. Sin embargo, esta evoca una diversidad de nociones e ideas que no permiten tener un concepto claro. Es necesario ordenar estas ideas y nociones para que, a partir de este punto de partida, sea posible avocarse a la discusión sobre sus implicancias tributarias.

La tesis no tiene como objetivo definir el concepto de la Responsabilidad Social Empresarial (en adelante, RSE), pues esa es una tarea para los especialistas en la materia. En ese orden de ideas, el presente capítulo tiene el propósito humilde de señalar los elementos que frecuentemente identifican a la RSE y que otorgan un marco de referencia para la discusión tributaria central, es decir, establecer el cumplimiento de la causalidad únicamente para efectos de la presente tesis.

1.1. Definición y elementos de la Responsabilidad Social Empresarial

1.1.1. Instrumentos o definiciones de organizaciones internacionales

Las definiciones, principios, guías contenidos en los documentos sobre responsabilidad de diversas organizaciones o iniciativas públicas o privadas internacionales tienen diferentes finalidades (Núñez, 2003, p. 9). Por un lado, unos están orientados a proponer principios o directrices generales. Por otro lado, existen iniciativas que tienen el propósito de dar asistencia técnica a las empresas respecto de la problemática concreta que surge en su implementación. Adicionalmente, hay otras que desarrollan normas o estándares para la medición del desempeño en responsabilidad social. Finalmente, existen aquellas que establecen indicadores para determinar el valor bursátil vinculado a la inversión socialmente responsable.

A continuación, se estudiarán definiciones y principios de cinco iniciativas de RSE. En estos, se pueden apreciar cuatro elementos comunes tales como el carácter empresarial, la voluntariedad, la búsqueda de la sostenibilidad y la participación de los grupos de interés:

1.1.1.1. Consejo Empresarial Global para el Desarrollo Sostenible (WBCSD)

En primer lugar, se hará referencia a una de las primeras iniciativas globales referidas a la RSE. El Consejo Empresarial Global para el Desarrollo Sostenible (por siglas en inglés, en adelante, el WBCSD) es una asociación de empresas a nivel mundial creada en 1997. El WBCSD promueve el desarrollo sostenible tanto a nivel empresarial, social y ecológico en la comunidad empresarial global. Dicha organización ha definido a la RSE como “el compromiso de las empresas de contribuir al desarrollo económico sostenible, trabajando con los empleados, sus familias, la comunidad local y la sociedad en general para mejorar su calidad de vida” (Correa, Flynn, y Amit, 2004, p. 15).

En la citada definición se identifican los cuatro elementos comunes: el carácter empresarial, la voluntariedad, la búsqueda del desarrollo sostenible y la participación de los grupos de interés. El primer elemento se observa desde el hecho mismo de que es una asociación mundial de empresas. La voluntariedad está expresada en términos de “el compromiso de contribuir”. Esto significa ⁵¹ que las empresas asumen voluntariamente la obligación de contribuir al desarrollo sostenible con la participación de los grupos de interés.

Por otro lado, el desarrollo económico sostenible, aunado al mejoramiento de la calidad de vida de sociedad en general, es el núcleo de esta definición, pues este señala el

⁵¹ Considerando que compromiso es definido como la “palabra dada u obligación contraída”, según la (Real Academia de la Lengua Española, s. f.), la cual surge en el caso de la RSE como la iniciativa del sector empresarial.

objetivo que la RSE busca alcanzar esta iniciativa. Ello se condice con el nombre de la organización y con las diversas iniciativas que promueve el WBCSD referidas al cambio climático y el uso de la energía, manejo del agua, entre otros. El cuarto elemento, la presencia o participación de los grupos de interés, se puede evidenciar en la enumeración de los mismos en la definición bajo comentario, así, se hace referencia al trabajo de cooperación con ellos para alcanzar el desarrollo sostenible.

1.1.1.2. Pacto Mundial (Global Compact) de las Naciones Unidas

El Pacto Mundial (Global Compact) de las Naciones Unidas, presentada oficialmente en el 2000, es una de las iniciativas que ha contribuido en la construcción de la RSE (Parlamento Europeo, 2009). El Pacto Mundial, dirigido y respaldado por empresarios, consta de 10 principios a implementarse por el sector privado. Estos principios propician el respeto de los derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y la lucha contra la corrupción (Franco Concha, 2006, p. 20)⁵².

⁵² Derechos Humanos:

Principio N.º 1: Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales, reconocidos internacionalmente, dentro de su ámbito de influencia.

Principio N.º 2: Las empresas deben asegurarse de no ser cómplices en la vulneración de los derechos humanos.

Normas laborales:

Principio N.º 3: Las empresas deben apoyar la libertad de afiliación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva.

Principio N.º 4: Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción.

Principio N.º 5: Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil.

Principio N.º 6: Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación.

Medio ambiente:

Principio N.º 7: Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente.

Principio N.º 8: Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental.

Principio N.º 9: Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

Anticorrupción:

Los 10 principios del Pacto Mundial presentan los cuatro elementos comunes a la RSE. En primer lugar, el elemento empresarial de la responsabilidad social se revela en la medida que el Pacto Mundial está orientado específicamente al sector empresarial. Por otro lado, el elemento del desarrollo sostenible se manifiesta en el hecho que los 10 principios del Pacto Global se encuentran alineados a los objetivos de desarrollo del milenio, que comprenden la erradicación de la pobreza extrema y el hambre, la enseñanza primaria universal, la promoción de la igualdad de los sexos y el empoderamiento de las mujeres, la reducción de la mortalidad de los niños menores de 5 años, la mejora de la salud materna, la lucha contra las enfermedades, incluidas el VIH y la malaria, el garantizar la sostenibilidad, y el fomento de una alianza mundial para el desarrollo (Naciones Unidas, 2016). Adicionalmente, el séptimo principio se refiere al enfoque preventivo del desarrollo sostenible.

Por su parte, la voluntariedad de la RSE se puede evidenciar que Pacto Mundial supone que las empresas incorporan estos principios a su actividad de forma voluntaria. Finalmente, de la revisión de los 10 principios se puede apreciar ejemplos de grupos de interés tales como la comunidad, los trabajadores, las organizaciones que protegen el medio ambiente, el Estado, y la sociedad en general.

1.1.1.3. Libro Verde emitido por la Unión Europea

Una de las iniciativas analizadas para la presente investigación es la desarrollada por la Unión Europea (en adelante, UE). El Libro Verde “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas” del año 2001, en conjunto a otros documentos referidos a la materia elaborados por la Unión Europea, (en adelante, el Libro Verde) también han promovido la difusión y discusión sobre la RSE. El principal objetivo del

Principio N.º 10: Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidos la extorsión y el soborno.

Libro Verde⁵³ de 2001 es sensibilizar y fomentar el debate sobre las nuevas formas de promover la RSE, desde una perspectiva de enfoque global.

La definición propuesta por la Unión Europea se expresó como “la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores” (Consejo de la Unión Europea, 2001, p. 3). Esta definición fue ratificada en el foro multilateral sobre la RSE en la UE, en la que acudieron representantes de empresas, sindicatos y sociedad civil (Comisión de las Comunidades Europeas, 2006).

En dicha definición se plasman claramente los cuatro elementos antes identificados. Así, nuevamente se puede observar que los elementos empresarial y voluntario, por cuanto la RSE, es entendida como una integración voluntaria por parte de las empresas. En ese orden de ideas, se propone incorporar al proceso de decisiones empresariales un aspecto social y ambiental, siendo que dicha integración surge de la iniciativa de la empresa. Por su parte, “las preocupaciones sociales y medioambientales” evocan a la sostenibilidad. Asimismo, esta definición sugiere que la RSE la idea de sostenibilidad también sea aplicada a las relaciones de la empresa y sus interlocutores, o grupos de interés, en términos de la presente investigación.

Posteriormente, en el 2011, se emitió la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones que presentaba una estrategia sobre la RSE actualizada para los años 2011 al 2014. En ella, después de presentar los avances de la RSE en la UE, se propone una nueva definición de la RSE y un programa de acción de la RSE con compromisos y sugerencias para ejecución de los ocho puntos prioritarios con miras a alcanzar una mayor difusión de la RSE en la UE.

⁵³ Los Libros Verdes son documentos publicados por la Comisión Europea, cuyo objetivo es estimular una reflexión a nivel europeo sobre un tema concreto. En ellos se invita a las partes interesadas (organismos y particulares) a participar en un proceso de consulta y debate sobre las propuestas que presentan.

La definición actualizada por la UE en el 2011 fue expresada de la manera siguiente:

La Comisión presenta una nueva definición de la RSE, a saber, “la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad”. El respeto de la legislación aplicable y de los convenios colectivos entre los interlocutores sociales es un requisito previo al cumplimiento de dicha responsabilidad. Para asumir plenamente su responsabilidad social, las empresas deben aplicar, en estrecha colaboración con las partes interesadas, un proceso destinado a integrar las preocupaciones sociales, medioambientales y éticas, el respeto de los derechos humanos y las preocupaciones de los consumidores en sus operaciones empresariales y su estrategia básica, a fin de:

- maximizar la creación de valor compartido para sus propietarios/accionistas y para las demás partes interesadas y la sociedad en sentido amplio;
- identificar, prevenir y atenuar sus posibles consecuencias adversas. (Comisión Europea, 2011, p. 7)

Son evidentes las modificaciones de esta definición actualizada respecto de la definición inicial. Por un lado, se puede notar que la RSE es definida como un proceso a diferencia de la primera que la definía como una iniciativa empresarial. Asimismo, se pone énfasis en la gestión de los impactos de las empresas en la sociedad, la cual no se encontraba expresada en la definición previa de RSE de la EU. De este modo, las preocupaciones medioambientales y sociales se amplían abarcando las de los consumidores y a los derechos humanos.

En dicha definición, se otorga mayor participación a las partes interesadas, dándoles un rol de colaboración con la empresa. Coloca como presupuesto a la RSE el cumplimiento de las obligaciones legales (legislación aplicable y convenios). Por su parte, se incorpora la idea de una estrategia básica junto a las operaciones empresariales, la cual ya estaba implícita en la primera definición. Finalmente, se proponen unos objetivos más concretos con relación a la RSE: el incremento de creación de valor para la empresa y demás partes interesadas y la gestión de consecuencias adversas.

1.1.1.4. Líneas directrices de la Organización de Cooperación para el Desarrollo para Empresas Multinacionales

La Organización de Cooperación para el Desarrollo (en adelante, la OCDE) también se ha referido respecto de la RSE a través de las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (en adelante, la Directrices). Estas tienen una particularidad que comparten con el Libro Verde y el Pacto Mundial, en la medida que, a diferencia de las otras iniciativas, estas nacen como recomendaciones de organizaciones de estados dirigidas a las empresas. De este modo, tales directrices son definidas como “recomendaciones dirigidas conjuntamente por los gobiernos a las empresas multinacionales” (OCDE, 2013, p. 15). Las materias sobre las cuales tratan las directrices son derechos humanos, empleo y relaciones laborales, medio ambiente, lucha contra la corrupción, las peticiones de soborno y otras formas de extorsión, intereses de los consumidores, ciencia y tecnología, competencia y cuestiones tributarias.

Las Directrices están acompañadas de 106 comentarios que precisan el contenido de las directrices, así como permiten ahondar en la materia con mayor información al respecto (en adelante, los Comentarios). Los Comentarios sobre las Directrices, si bien no forman parte de la Declaración que aprobó las directrices, fueron adoptados por el Comité de Inversiones en una sesión ampliada, en la que participó el Perú como uno de los ocho países no miembros adherentes de la Declaración sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales.

En ellos se precisa qué documentos internacionales han inspirado las Directrices que incluyen los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE, el Marco de las Naciones Unidas para las Empresas y los Derechos Humanos para “Proteger, Respetar, y Remediar”, las declaraciones de OIT sobre los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo (1998) y la “Declaración de la OIT sobre las Empresas Multinacionales”, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, el Convenio de Aarhus

sobre el Acceso a la Información, la Participación del Público en la Toma de Decisiones y el Acceso a la Justicia en materia de Medio Ambiente, la Norma ISO sobre Sistemas de Gestión Ambiental, entre otros.

En este punto, se debe precisar que, si bien las Directivas no proponen una definición explícita de RSE, su revisión es relevante para la presente investigación, puesto que su propósito es orientar el accionar de las empresas socialmente responsables. De este modo, a lo largo de las Directrices se observan los cuatro elementos comunes a la RSE. En efecto, esta iniciativa tiene como principales destinatarios a las empresas multinacionales. En otras palabras, las Directrices están diseñadas para el sector empresarial, evidenciándose el carácter empresarial de la RSE. Por su parte, el carácter voluntario de la RSE se aprecia en la calidad de recomendación que se otorga a las Directrices y el énfasis en la autodisciplina de las empresas. Por otro lado, una de las primeras recomendaciones de este documento al sector empresarial consiste en la contribución al progreso económico, social y medioambiental para lograr el Desarrollo Sostenible. En ese orden de ideas, las Directrices hacen énfasis en la gestión de los impactos negativos en cada una de las materias que abarca el documento, en específico, sobre los derechos humanos, medio ambiente, etc. Adicionalmente, las Directrices proponen la transparencia en la divulgación de la información de la empresa y la participación más activa y real en la toma de decisiones de las empresas de los grupos del interés o “partes interesadas”.

1.1.1.5. Norma Técnica Peruana ISO 26000

La quinta iniciativa revisada en la presente investigación es la Norma Técnica Peruana ISO 26000 (en adelante, el ISO 26000) sobre responsabilidad social de las organizaciones, la cual contiene una serie de recomendaciones para la implementación de la responsabilidad social en las organizaciones de todo tipo, incluidas las empresas. El ISO 26000 fue aprobado por la Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras

Comerciales No Arancelarias del INDECOPI en el 2010. Esta iniciativa se refiere a siete principios generales y materias fundamentales, tales como gobernanza de la organización, derechos humanos, prácticas laborales, prácticas justas de operación, asuntos de consumidores, participación activa y desarrollo de la comunidad.

El ISO 26000 propone una definición de responsabilidad social de las organizaciones que no está circunscrita al sector empresarial. Empero, esta norma técnica es aplicable plenamente aplicable a las empresas. Es más, la responsabilidad social empezó siendo una inquietud propia de los negocios que posteriormente se extendió a organizaciones de otro tipo. Citamos dicha definición a continuación:

Responsabilidad de una organización (2.12) ante los impactos (2.9) que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente (2.6), mediante un comportamiento ético (2.7) y transparente que:

- contribuya al desarrollo sostenible (2.23), incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad;
- tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas (2.20);
- cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento (2.11); y
- esté integrada en toda la organización (2.12) y se lleve a la práctica en sus relaciones. (Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras Comerciales No Arancelarias-INDECOPI, 2010, p. 5).

Los cuatro elementos se identifican en esta definición. De este modo, y no obstante esta definición se dirige a las organizaciones en general, y no únicamente a las empresas, permite anotar la importancia de incorporar en nuestra definición de RSE el carácter empresarial, pues esta particularidad se pondrá de manifiesto en los matices que toma la RSE cuando se integra a sus actividades, incluida la toma de decisiones empresariales. Por otro lado, la definición propone que debe considerarse una responsabilidad de la organización. Al tratarse de recomendaciones (Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras Comerciales No Arancelarias-INDECOPI, 2010, p. 16), su incorporación a la empresa depende de su propia decisión, por lo que se mantiene el carácter voluntario de la RSE. En cuanto al Desarrollo Sostenible, se indica

expresamente que la responsabilidad social debe contribuir a ello. Finalmente, las partes interesadas también son incluidas como un elemento de la definición de la RSE.

1.2. Ensayando una definición de RSE

Recapitulando, de la revisión de las definiciones y los principios sobre la RSE previamente citados, se han identificado cuatro elementos que permiten ensayar la siguiente definición de RSE y solo para los efectos de esta tesis:

La RSE se refiere a las iniciativas de la empresa que tenga por objeto la gestión de los impactos que genera su propia actividad, en búsqueda del Desarrollo Sostenible, con la participación de los grupos de interés y que formen parte de estrategia empresarial integral, ligada estrechamente a su actividad, por cuanto, la RSE se da en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad.

Otros autores también han recogido estos elementos al intentar definir la RSE, aunque no necesariamente con igual terminología. Por un lado, Correa, Flynn y Amit (2004) identificaron tres conceptos comunes⁵⁴. El primero es “la relevancia social de la empresa”, es decir, que la propia empresa reconoce su calidad de “ciudadano corporativo” así como el papel que juega en la sociedad a nivel económico, social y ambiental que le exige una “contribución activa” en estos ámbitos. Entendemos que este primer elemento hace referencia a dos de los elementos que proponemos para

⁵⁴ “Conceptos comunes en las definiciones de RSE de WBCSD de Suiza, Prince of Wales Business Leadership Forum (PWBLF) de Inglaterra, Business of Social Responsibility (BSR) de USA:

Relevancia social de una empresa: La empresa tiene un papel de sociedad que va más allá de su función económico y la filantropía, que es ser ciudadano corporativo contribuyendo activamente al “mejoramiento de la calidad de vida de las personas y del medio ambiente [...].

Gestión de efectos: identificación y responsabilidad por “el espectro total de efectos que genera su cadena de valor [...].

Consulta y comunicación con públicos interesados: “Par contribuir con la sociedad y definir sus responsabilidades sociales específicas, la empresa debe vincularse y comprometerse activamente, consultando a sus públicos interesados acerca del comportamiento que esperan de ella”.

definir a la RSE que son el carácter empresarial y su voluntariedad —en el sentido explicado en los párrafos precedentes—.

Por otro lado, la “gestión de efectos”, que supone la identificación y responsabilidad por “el espectro total de efectos que genera su cadena de valor”. Este elemento coincide con lo que se propone en la presente investigación como “contribución al Desarrollo Sostenible”. Finalmente, la “consulta y comunicación con públicos interesados”, que en los términos de la tesis se refiere a la participación de los “grupos interés”, por cuanto implica que las empresas deben consultar y conocer las expectativas de los grupos de interés a fin de determinar sus políticas y acciones de RSE.

De todo lo dicho hasta este punto, los cuatro elementos comunes son los siguientes: (i) el carácter empresarial, (ii) la voluntariedad, (iii) la búsqueda de la sostenibilidad o Desarrollo Sostenible y (iv) la participación de los grupos de interés. En los párrafos a continuación se procederá a explicar con mayor detalle cada uno de estos elementos.

1.2.1. Actividad empresarial y la RSE estratégica

Las iniciativas de RSE revisadas son aplicables a las empresas, y que solo una, la norma ISO 26000, puede ser utilizada por otro tipo de organizaciones. ¿Qué significa que la RSE involucre una actividad empresarial? El Consejo de la Unión Europea (2001), por medio del Libro Verde, propone un enfoque global de la RSE. Respecto de la gestión integrada de RSE que implique la planificación estratégica y la incorporación de la RSE en las operaciones cotidianas. De este modo, las decisiones empresariales deben atender también a consideraciones sociales. Esto implica que haya una formación de directivos y trabajadores en RSE. Lo expuesto evidencia el carácter empresarial de la RSE.

Sobre el particular, Porter y Kramer (2006) señala que la RSE se ha fundamentado con base en cuatro argumentos: obligación moral, sostenibilidad, licencia social (licencia

para operar) y reputación. Ninguna de estas teorías da un marco de referencia adecuado para que las empresas desarrollen una estrategia de RSE. Estas teorías se enfocan en los puntos de desacuerdo entre la empresa y la sociedad.

Sobre el particular, ellos proponen enfocar la RSE buscando puntos de intersección entre la empresa y la sociedad para obtener valor compartido (*shared value*). Los puntos de intersección se dan de dos formas: de adentro-hacia fuera (impactos que genera la actividad de la empresa en la sociedad), y de fuera-hacia dentro (los impactos de la sociedad en la competitividad de la empresa). Esto significa que la RSE, para ser tal, deberá estar vinculada estrechamente con la actividad empresarial a que se dedica la empresa.

En suma, lo que proponen Porter y Kramer es que una RSE estratégica permite dotar de una dimensión social en los propósitos productivos (*creating a social dimension to the value proposition*). Ello le permite a la empresa ser selectiva en cuanto a los temas de RSE que decida avocarse (2006, p. 9).

La empresa necesita priorizar los temas respecto de los cuales se enfocará, dado que no puede resolver todos. Para ello, los temas sociales pueden ser clasificados en tres categorías: temas sociales genéricos, impactos sociales de la cadena de valor, las dimensiones sociales del contexto competitivo. La agenda de RSE se creará tomando en consideración estas tres categorías, la cual puede ser RSE de respuesta o una RSE estratégica. La RSE de respuestas involucra atender los impactos sociales generales, que se corresponde con una buena ciudadanía empresarial. Adicionalmente, comprende las acciones orientadas a mitigar el daño producto de las actividades de la cadena productiva (*harm from value chain activities*).

Por otro lado, la RSE estratégica implica la transformación de las actividades de la cadena productiva en beneficios para las sociedades mientras se refuerza la estrategia

empresarial. Además de la estrategia de filantropía que valoriza las capacidades para mejorar las áreas prominentes del contexto competitivo. Ambos aspectos deben ser trabajados de manera integrada, de tal forma que será un aspecto del día a día de la empresa (Porter y Kramer, 2006).

De lo expuesto, el primer elemento analizado, esto es, entender a la RSE —valga la redundancia— como una iniciativa que involucra la actividad empresarial, y supone que las empresas deban dotar de una dimensión social a sus propósitos productivos en el día a día de la empresa, diferenciándose de las iniciativas de tipo filantrópicos.

1.2.2. El Desarrollo sostenible y la gestión de impactos producidos por la actividad empresarial

Conforme se ha podido apreciar en las líneas precedentes, el objetivo de cada una de estas iniciativas de RSE es contribuir al Desarrollo Sostenible. Ello se ve reflejado en las definiciones de RSE que proponen y/o en los principios que declaran. De este modo, expresamente señalan que la RSE busca contribuir al desarrollo sostenible las definiciones por propuestas por el WBCSD y el ISO 26000. Además, este objetivo se ha incorporado en los principios declarados por el Pacto Mundial y las Directivas de la OCDE. En el caso del Libro Verde, “las preocupaciones sociales y medioambientales” evocan a la sostenibilidad y en la gestión de los impactos negativos de las empresas. En ese orden de ideas, el Desarrollo Sostenible o sostenibilidad forma parte de lenguaje común en el universo de enfoques sobre la RSE.

En este punto, es pertinente cuestionarse sobre qué significa el Desarrollo Sostenible. La definición más aceptada es la señalada en la Asamblea General de Naciones Unidas en 1987, que lo define como “aquel que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades” (Asamblea General de las Naciones Unidas, s. f.). Sobre el particular, el ISO

26000 precisa que en el Desarrollo Sostenible engloba las más amplias expectativas de la sociedad en su conjunto.

Las actividades de las empresas, ya sea por acción u omisión, pueden incidir negativamente en el medio ambiente, derechos humanos u otras materias que comprometan el Desarrollo Sostenible. En ese contexto, **las empresas socialmente responsables deben gestionar las consecuencias de sus actividades, previa identificación de los efectos positivos y negativos producidos por su actividad empresarial.**

Los impactos negativos de la actividad empresarial son aquellos “generados por las empresa o que estas contribuyen a generar, o a aquellos que están directamente relacionados con su actividades, producto o servicios en virtud de una relación comercial” (OCDE, 2013, p. 27). Las empresas deberán identificar todos los impactos negativos producidos por su actividad comercial, productos o servicios en toda su cadena de valor y en sus demás relaciones ligadas a la actividad empresarial⁵⁵.

Respecto de los impactos negativos, corresponderá la aplicación de medidas orientadas a atenuarlos o eliminarlos. Estas medidas pueden ser “mecanismos judiciales o no judiciales establecidos por el Estado”, siempre que cumplan con los “criterios fundamentales” de “legitimidad, accesibilidad, previsibilidad, equidad, compatibilidad con las Directrices y transparencias”.(OCDE, 2013, p. 37 - 38)

Estas medidas también pueden ser producto del “diálogo y la voluntad” con los grupos de interés afectados. En ese orden de ideas, Francois Valleys (2014, p. 147) señala que:

⁵⁵ Se entiende que la contribución sustancial en los impactos negativos cuando la “actividad que provoque, facilite o incite a otra entidad a provocar un impacto negativo incidencia negativa y excluye a las contribuciones menores o triviales”. Por otro lado, se define como relación comercial a “toda relación con socios comerciales, entidades que pertenezcan a la cadena de suministro o cualquier otra entidad pública o privada, directamente ligada a sus actividades comerciales, productos o servicios”. (OCDE, 2013, p. 27)

La responsabilidad social es muy clara: 1) debemos diagnosticar y gerenciar los impactos negativos generados por nuestras organizaciones; 2) lo debemos hacer en redes de corresponsabilidad con todos aquellos que nos pueden ayudar para disminuir hasta erradicar estos impactos negativos, a fin de 3) construir juntos una sociedad más justa y sostenible, para nuestros prójimos y nuestros lejanos.

El autor pone de relieve la importancia de la identificación y gestión de los impactos negativos que genera cada entidad con la participación conjunta con el mayor número de grupos de interés que puedan estar involucrados. En el caso de las empresas, dichas tareas se realizarán respecto de la actividad económica, o el giro del negocio, y con la colaboración de los diversos grupos de interés que puedan afectar o verse afectados por las actividades de las empresas.

En el caso de la minería en el Perú, el análisis sobre sostenibilidad antes expuesto puede ser aplicable. Así lo han anotado los autores nacionales Portocarrero S., Sanborn, y Camacho, (2007, 11), quienes señalan que la minería despierta la preocupación de diferentes actores, tales como diversas organizaciones de la sociedad civil, ya sean locales, nacionales o internacionales, como las ONG. Los autores explican que ello se debe a tres factores: la competencia por el uso del agua, la contaminación ambiental en las zonas de influencia minera y las consecuencias (positivas y negativas) por incremento de la demanda de bienes y servicios en zonas de influencia minera. Nótese que tales factores se encuentran estrechamente vinculados con el concepto de sostenibilidad antes expuesto.

La competencia por el agua se produce porque la actividad minera genera efectos negativos en las comunidades, ya sea porque, en la zona, el agua es un recurso escaso o existe una gran demanda de agua para otros usos o actividades, tales como la agricultura. Las comunidades que se encuentran en las cuencas de los ríos de donde

proviene el agua utilizado por la actividad minera se ven perjudicadas porque la minería requiere el uso de grandes volúmenes de este recurso natural.

Los reclamos de contaminación ambiental en las zonas de influencia de las empresas mineras son una constante. Por un lado, existen lugares de contaminación sistemática, cuyo caso emblemático es La Oroya, o de contaminación accidental. Las empresas mineras enfrentan también la exigencia de reparar los daños producidos por sus predecesoras.

La actividad minera puede generar consecuencias positivas, como es la generación de empleo, producto del aumento de la demanda de bienes y servicios en las zonas de influencia minera. No obstante, esta mayor demanda produce efectos sociales negativos, tales como el crecimiento de la delincuencia, la prostitución y la diferenciación social.

En suma, se puede apreciar que en el caso de la minería en el Perú se ha despertado gran preocupación por la sostenibilidad. Sobre la materia, la literatura ha detectado tres factores que suponen un riesgo para el desarrollo sostenible de las comunidades que pueden ser afectadas por las actividades de una empresa dedicada a la minería.

En ese contexto, la RSE supone que surjan relaciones de cooperación entre la empresa y sus respectivos grupos de interés a efectos de gestionar los impactos de la actividad empresarial con la finalidad de lograr el desarrollo sostenible. En palabras de Vallaey (2007), la responsabilidad social no puede ser considerada como un “mero” compromiso, ni necesariamente como una obligación en sentido jurídico/moral, sino que es un combinación de la acción respecto de los impactos que generan sus actividades, que el autor lo denomina como “impacción” e intenta aludir a la corresponsabilidad de la empresa y los demás grupos de interés por los impactos negativos en la sostenibilidad.

1.2.3. La participación de los grupos de interés en la RSE

La gestión de los impactos que genera la empresa por el desarrollo de sus actividades económicas no puede realizarse de forma aislada, es decir, sin la participación de sus respectivos grupos de interés. El diálogo con ellos permite un mayor conocimiento sobre los impactos que pueden generar su actividad.

En términos generales, los grupos de interés son aquellos grupos humanos que son susceptibles de ser afectados por la actividad de la empresarial y/o tienen la capacidad de impactarla (Canessa Illich y García Vega, 2005, p. 42; Correa *et al.*, 2004, p. 19; Global Reporting Initiative, 2006, p. 12; Nuñez, 2003, p. 42). De ahí que las iniciativas de RSE tengan interés en ellas y en las decisiones empresariales (Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras Comerciales No Arancelarias -INDECOPI, 2010).

Las empresas socialmente responsables están llamadas a “respetar, considerar y responder” a las expectativas de sus grupos de interés, así como procurar involucrarlos en su actividad, cuando la actividad empresarial impacte en ellos (Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras Comerciales No Arancelarias -INDECOPI, 2010). Una de las tareas básicas de una empresa socialmente responsable es la identificación de sus respectivos grupos de interés, ya sean internos o externos (Consejo de la Unión Europea, 2001). Considerando que cada empresa podría comprender un gran número de grupos de interés, es necesario priorizar la atención (y recursos) que la empresa debe prestarle.

En este aspecto, la RSE ha sido criticada por la poca real participación de los grupos de interés mediante consultas públicas y la proliferación de los códigos y estándares, que poco colaboraron a la transparencia y comunicación (Correa *et al.*, 2004, p. 20). Las

Directrices proponen la transparencia en la divulgación de la información de la empresa y la participación más activa y real en la toma de decisiones de las empresas de los grupos del interés (OCDE, 2013). En el Libro (2001) se propone alcanzar un acuerdo general respecto de la información proporcionada, los formatos. Ello con el objetivo de dotar de fiabilidad a los procedimientos de evaluación y auditoría. Por su parte, existen organizaciones que elaboran normas para la rendición de cuentas en lo relativo a la RSE.

En el apartado precedente, se describieron algunos de los efectos de la actividad minera en las comunidades de su zona de influencia. Debido a estos, tales comunidades constituyen grupos de interés de las empresas dedicadas a la minería (Consejo de la Unión Europea, 2001; Consejo Internacional de Minería y Metales [ICMM], 2013; Global Reporting Initiative, 2010). Por tanto, estas deberán hacer acciones orientadas a obtener la participación de las comunidades en la toma de decisiones que importen su afectación producto de la actividad empresarial, por medio de las acciones de identificación, conocimiento, diálogo y transparencia.

1.2.4. De la voluntariedad como iniciativa empresarial

Los cinco instrumentos revisados en los párrafos precedentes han optado por mantener el carácter abierto y voluntario de la RSE, de tal forma que las empresas que apoyan tales iniciativas no adquieran ninguna obligación de carácter jurídico. Adicionalmente, la voluntariedad se refiere a que la RSE surge de la iniciativa de las propias empresas y no por la imposición de obligaciones legales. Históricamente, la RSE nace por decisión de los empresarios (Canessa Illich y García Vega, 2005, pp. 21 y 23). En ese sentido, la empresa juega un rol protagónico y de liderazgo en lo que se refiere a la RSE. En la misma línea de pensamiento, el propio Estado ha reconocido ello en los artículos 78 y 79 de la Ley General del Ambiente.

No obstante, una de las críticas frecuentes a la RSE es su carácter voluntario y la poca vigilancia que se efectúa respecto de ella. Además, se critica que la práctica no vaya de la mano con el discurso sobre la responsabilidad (Correa *et al.*, 2004, p. 20). Al respecto, se debe tomar en consideración que la RSE es un valor ético en nuestra sociedad, por lo cual, si bien surge de la iniciativa en general, no implica que la RSE pierda su fuerza para comprometer a las empresas.

En ese sentido, resulta relevante anotar lo indicado por Vallaey (2007) cuando señala que así como no se puede obligar a las personas a practicar el valor de la honestidad mediante la aprobación de leyes, tampoco es posible obligar a que las organizaciones sean socialmente responsables. Ambos son valores éticos que forman parte de la vida en sociedad. En ese sentido, las organizaciones empresariales y la autorregulación son consecuencia de que se trate de una iniciativa privada.

La voluntariedad de la RSE no impide que el Estado ejerza sus facultades de legislar y regular en las materias que considere conveniente en el devenir del tiempo. En otras palabras, cualquier iniciativa empresarial que surge como parte de su RSE podrá devenir en obligatoria si el Estado decide regular esta materia. En ese sentido, la Comisión Europea (2011) señala que la RSE no sustituye ni interfiere con la ley ni la acción del Estado. Por tanto, el hecho que la RSE sea voluntaria en ningún modo genera que las empresas reemplacen al Estado en cuanto a sus funciones de regulación y supervisión de las actividades económicas.

Por su parte, cabe precisar que, en la línea de lo antes mencionado, la RSE tiene como presupuesto que la empresa mínimamente se cumple con el respeto de la legislación que regula su actividad económica. Por tanto, el carácter voluntario de la RSE se refiere a exceder las expectativas previstas en la regulación estatal, a efectos de mejorar las condiciones mínimamente exigidas para su actividad. Así también lo ha entendido el Tribunal Constitucional (en la sentencia recaída en el expediente N.º 1752-2004-AA/TC).

En este punto, es relevante mencionar que la voluntariedad está estrechamente ligada con el carácter empresarial de la RSE. Ello se puede evidenciar de la revisión de los conceptos de filantropía e inversión social y su distinción de la RSE que propone Caravedo Molinari (2004, pp. 90-96). Los criterios para distinguir estos tres conceptos son su motivación, la fuente de recursos, el impacto deseado, la localización de los impactos, los beneficios esperados para las empresas, instrumentos de medición de los efectos, impactos y beneficios, la modalidad de intervención y las instancias para la adopción de estas medidas.

La filantropía se caracteriza por tener motivaciones altruistas y los recursos que las financian son las utilidades. Los impactos deseados no están claramente definidos por ser generales y estos no tienen vinculación con la actividad de la empresa, ni se espera recibir beneficios futuros de ella. Asimismo, no cuenta con instrumentos de medición y suele actuarse por intermedio de otras entidades (asociaciones sin fines de lucro, ONG, entre otros). Las decisiones al respecto se toman a nivel de la alta dirección. Por ejemplo, filantropía comprende a las entregas de dinero a favor de una o varias fundaciones.

La inversión social, por su parte, se motiva en la obtención de beneficios para la empresa y la comunidad. La fuente de financiamiento puede abarcar las utilidades, los equipos y otros recursos. El impacto esperado se evidencia en la comunidad que se encuentra en la zona de influencia de la empresa y se espera obtener beneficios a nivel de la imagen y reputación de la empresa. Se utilizan evaluaciones que apuntan a mostrar resultados favorables que no llegan a ser instrumentos de medición propiamente dichos. La empresa interviene a través de terceros con la finalidad de obtener el reconocimiento, siendo que su adopción involucra la participación de la gerencia y algunas áreas de la empresa. Este es el caso de las acciones que buscan el

mejoramiento de la condición de vida de la comunidad a través de construcción de parques, colegios, entre otros.

La RSE se diferencia de las anteriores porque tiene por objeto beneficiar con impactos positivos a la comunidad, la empresa y la sociedad en su conjunto, por lo que forma parte de una estrategia empresarial, por ende, cualquier recurso de la empresa puede contribuir a este tipo de acciones. Los beneficios para la empresa no se limitan a una mejora de la imagen y reputación, sino que supone una mejora del proceso productivo.

De lo expuesto, la voluntariedad de la RSE en los términos de la presente investigación no debe ser confundido como una falta de compromiso por parte de las empresas que puede ser descartado sin previo aviso, sino como el ejercicio de un rol protagónico y de liderazgo de una estrategia empresarial estrechamente ligada a su actividad económica —a diferencia de la filantropía o la inversión social—. Asimismo, debe ser entendido como el cumplimiento de un valor ético que puede ser regulado o no por el Estado. De este modo, el carácter voluntario del RSE no supone que las iniciativas de RSE no puedan convertirse en obligaciones legales con el devenir del tiempo si el Estado decide regular esta materia —como en efecto ocurre actualmente, conforme se explicará más adelante—. Finalmente, el carácter voluntario de la RSE se refiere al compromiso de las empresas de exceder las condiciones mínimas previstas en la regulación estatal para el desarrollo de su actividad.

1.3. Responsabilidad social empresarial en la normativa peruana

En el Perú, la normativa ha definido la RSE. En efecto, en el artículo 78 de la Ley General del Medio Ambiente la define de la siguiente manera: “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”.

En dicha definición se recoge el carácter voluntario de la RSE, en el sentido que son iniciativas del empresario, razón por la cual promueve la elaboración y adopción de normas voluntarias y de autorregulación⁵⁶. Asimismo, hace referencia a los trabajadores y a la comunidad, que son dos de los más frecuentes grupos de interés de una empresa. En dicha definición, la finalidad de las acciones de RSE son las “relaciones de cooperación y buena vecindad”.

A la luz de dicha definición, el Estado tiene la obligación de promover, difundir y facilitar la RSE. Ello en razón a que esta presupone el pleno cumplimiento de las obligaciones jurídicas y, complementariamente, “ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales” (STC Exp. N.º 1752-2004-AA/TC).

En esa línea de pensamiento, la Economía Social de Mercado, consagrada en la Constitución Política de 1993, es el fundamento constitucional de la RSE. La protección constitucional a la libertad de empresa y a la propiedad privada no tiene como consecuencia que estos derechos sean entendidos como absolutos. Tales derechos se armonizan con otros principios y derechos constitucionales que les otorgan una función social y la protección del medio ambiente (artículos 58, 59, 67 y 70 de la Constitución Política de 1993). El carácter social de modelo económico nacional se refiere a tres dimensiones, conforme lo indica el Tribunal Constitucional (sentencia recaída en el expediente N.º. 048-2004-AI) a continuación:

Como mecanismo para establecer legítimamente **algunas restricciones a la actividad de los privados**; como una cláusula que permite **optimizar al máximo el principio de solidaridad**, corrigiendo las posibles deformaciones que pueda producir el mercado de modo casi “natural”,

⁵⁶ Ello en concordancia con el artículo 79 de la Ley General del Ambiente, que señala lo siguiente:

“Artículo 79.- De la promoción de normas voluntarias

El Estado, en coordinación con los gremios y organizaciones empresariales, promueve la elaboración y adopción de normas voluntarias, así como la autorregulación por los titulares de operaciones, para mejorar su desempeño ambiental, sin perjuicio del debido cumplimiento de la normatividad vigente”.

permitiendo, de este modo, un conjunto de mecanismos que permitan al Estado cumplir con las políticas sociales que procuren el bienestar de todos los ciudadanos; y, finalmente, como una **fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida**. [El resaltado es agregado].

Lo expuesto se encuentra en concordancia con la noción de la responsabilidad social empresarial y la exigencia de responder y gestionar por los impactos que la actividad empresarial tiene en su entorno, como es el medio ambiente, su comunidad, la sociedad en general. Así, cuando la empresa identifique y gestione los efectos que tiene en su entorno, lo realizará porque esta exigencia estaría contenida en la noción de economía social de mercado.

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha calificado a la RSE como una conducta, no solo compatible con la Constitución (sentencia recaída en el expediente N°. 1752-2004-AA/TC), sino también “exigible ineluctablemente a la empresa”, por cuanto también la empresa debe contribuir a su estabilidad para el libre desarrollar su actividad empresarial, jugando un “rol protagónico y comunicativo” (sentencia recaída en los expedientes N.ºs 0001-2012-PI/TC y 03343-2007-PA/TC), criterio respecto del cual hay consenso en nuestra sociedad⁵⁷.

En tales sentencias, el mencionado colegiado indica que el ánimo de lucro, propio de una la actividad empresarial, debe ir acompañado por de “una estrategia previsoras del impacto ambiente, y así prevenir conflictos sociales”. Por otro lado, señala que, ante la

⁵⁷ “23. En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno”. (Fundamento 23 de la STC Exp. N.º 03343-2007-PA/TC).

ocurrencia de daño, la empresa deberá ser sancionada y deberá velarse por la debida indemnización de los afectados.

Al respecto, cabe destacar la investigación de Huamán Luna (2019), en la cual se concluye que la RSE halla fundamento constitucional en el principio de solidaridad que se encuentra relacionado estrechamente con los principios constitucionales tributarios del deber de contribuir y la capacidad contributiva. De ahí que las empresas, al reconocerse como “pieza fundamental para el desarrollo sostenible”, deben incorporar las prácticas de RSE a su actividad, siendo el Estado un promotor de su difusión y avance (Huamán Luna, 2018, pp. 58 y 59).

En el caso de la minería en el Perú, Sanborn y Dammert (2013, p. 15) proponen un resumen respecto de los principales requisitos para el inicio de actividades mineras entre los que se encuentran los Estudios de Impacto Ambiental (EIA), que deben contener un Plan de Gestión Social. Este tiene la finalidad de prevenir, mitigar, controlar, compensar o evitar los impactos sociales negativos y de optimizar los impactos sociales positivos del proyecto minero en sus respectivas áreas de influencia social (artículo 53 de Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero).

En este punto es pertinente resaltar que el hecho que el Estado haya impuesto la obligación de las empresas mineras de elaboración y cumplimiento de los Estudios de Impacto Ambiental no contradice la voluntariedad de la RSE antes anotada, pues —conforme se ha explicado previamente— esta no impide que el Estado ejerza sus facultades de legislar y regular en las materias que considere conveniente, como ocurre en el presente caso. Asimismo, tal regulación no elimina el rol protagónico y de liderazgo de la empresa, en la medida que esta es la encargada de diseñar el Plan de Gestión Social que forma parte de los Estudios de Impacto Ambiental.

1.4. Conclusiones preliminares del capítulo

De lo expuesto en el presente capítulo, la RSE se refiere a las iniciativas de las empresas que tengan por objetivo la gestión de los impactos que generan sus actividades en búsqueda del Desarrollo Sostenible y con la participación de los grupos de interés. Tales iniciativas forman parte de una estrategia empresarial integral, ligada estrechamente a su actividad, por cuanto la RSE se manifiesta en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad.

La dimensión empresarial de la Responsabilidad Social exige que esta deba formar parte de la estrategia misma de la empresa. De este modo, la RSE debe surgir de los puntos de valor compartido en la empresa y la sociedad (*shared value*). Esto significa que la RSE, para ser tal, deberá estar vinculada estrechamente con la actividad empresarial a la que se dedica la empresa.

Respecto del Desarrollo Sostenible y la gestión de impactos, aplicado particularmente a la actividad empresarial de las empresas mineras, se puede apreciar que, según la literatura autorizada en la materia, dichas empresas producen impactos que afectan a las comunidades que se encuentran en su zona de influencia, Estos impactos se producen respecto del medio ambiente, la demanda de los recursos hídricos, la creación de empleo, entre otros, que afectan el Desarrollo Sostenible de tales comunidades. Estos efectos deben ser identificados y gestionados, a fin de atenuar o eliminar los efectos negativos, y, en la medida de lo posible, maximizar los efectos positivos con la participación de los grupos de interés.

En cuanto a los grupos de interés, las comunidades de la zona de influencia de la actividad minera son uno de los grupos de interés de las empresas dedicadas a la

minería, por lo tanto, las empresas mineras deberán hacer esfuerzos para involucrarlas en las decisiones de la actividad empresarial, por medio de acciones de identificación, conocimiento, diálogo y transparencia.

La voluntariedad, entendida como iniciativa empresarial, es un elemento que caracteriza a la RSE, por cuanto son las propias empresas quienes deben tener el rol protagónico de liberar estas iniciativas. Esta surge del impulso de la propia empresa como parte de una estrategia empresarial y no necesariamente como consecuencia de la imposición de obligaciones legales. Este elemento ha sido recogido en todos los instrumentos internacionales referidos a la RSE, e incluso la normativa peruana. La capacidad de autorregulación, natural en las acciones de RSE, no puede ser óbice para el ejercicio de las facultades estatales en cuanto a la legislación, regulación y control de la actividad empresarial.

Lo indicado en el párrafo precedente se encuentra en consonancia con los principios y derechos constitucionales en el país. En el sistema de Económica Social de Mercado, como el consagrado en la Constitución Política del Perú, se protege la libertad de empresa y la propiedad privada, derechos que deben armonizar con el bien común y el interés general. Por ello, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado a favor de la promoción y el reconocimiento de la RSE.

Si bien son voluntarias e involucran grupos de interés, la filantropía, la inversión social y la RSE no pueden considerarse como sinónimos. La primera no se encuentra vinculada con la actividad de la empresa, sino que busca generar beneficios generales a favor de terceros y, por tanto, no susceptibles de ser medidos, sin que la empresa espere obtener beneficios futuros, por cuanto responde a motivaciones de tipo altruista. La inversión social tiene por objeto beneficiar a la empresa y las comunidades, producto del reconocimiento que mejora la reputación y la imagen de la empresa. Las evaluaciones de los resultados no son lo suficientemente útiles para hacer un

seguimiento. En suma, la filantropía y la inversión social no contemplan acciones destinadas a un desarrollo sostenible ni forman parte de una estrategia empresarial.



Capítulo 3. El principio de causalidad de los gastos de RSE a favor de las comunidades

El presente capítulo tiene por objetivo dar respuesta a la principal interrogante de la investigación: ¿los gastos por concepto de iniciativas o prácticas de RSE dirigidas a la comunidad cumplen con el principio de causalidad y, en consecuencia, son susceptibles de deducción en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial? Para tal efecto, y atendiendo al desarrollo de los capítulos previos, se estudiarán las reflexiones de autores nacionales sobre la causalidad de los gastos de responsabilidad social, así como la jurisprudencia nacional respecto de la materia. Una vez revisadas tales fuentes, se propondrán lineamientos sobre la causalidad de los gastos de RSE, describiendo los supuestos en los cuales, al menos conceptualmente, sí se cumpliría con el principio de causalidad.

1.1. Interpretación de la doctrina nacional sobre la causalidad de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial

La doctrina mayoritaria nacional se ha pronunciado a favor de la causalidad de los gastos de RSE. Entre los autores que han adoptado esta postura se tienen las opiniones de Arroyo Langschwager (2013), Belaunde Plenge (2010), Benites Mendoza (2014 y 2017), Bejarano Vásquez (2016), Córdova Arce y Salazar (2015), Durán Rojo (2009), Hernández Berenguel (2013), Huamán Luna (2019), Mattos Mena (2018), Miranda (2014), Mogrovejo Chauca (2017) y Santiváñez Guarniz (2009), quienes consideran que los gastos de RSE cumplen con el principio de causalidad.

Uno de los argumentos a favor de ello señala que la RSE es una obligación que nace de la Constitución y que, por tanto, correspondería que este gasto sea causal. Esto se sustenta en la interpretación del Tribunal Constitucional respecto de la importancia de la RSE en las sentencias recaídas en los expedientes N.ºs 0048-2004-PI-TC, 1752-2004-

AA/TC, 03343-2007-PA/TC, entre otras. Así, autores como Arroyo Langschwager (2013) Benites Mendoza (2014 y 2017); Córdova Arce y Salazar (2015); Huamán Luna (2019); Miranda (2014) y Mattos Mena (2018), así como el Tribunal Fiscal, en la Resolución N.º 18397-10-2013, sostiene que la RSE tiene respaldo constitucional, debido a que el Tribunal Constitucional ha reconocido su exigibilidad en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible.

Sobre el particular, es preciso manifestar que, por definición, la RSE no se trataría de una obligación legal establecida por la Constitución, toda vez que esta tiene el carácter voluntario, por el cual las empresas exceden las condiciones mínimas previstas en la regulación legal. La Constitución no ha establecido una prestación de carácter determinado ni determinable y, por tanto, no es susceptible de ser incumplida⁵⁸. De la lectura de las mencionadas sentencias de Tribunal Constitucional, resulta más acertado concluir que la RSE es compatible plenamente con los valores y principios recogidos en la Constitución, que reconoce el Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible.

En este punto, resulta importante hacer referencia al planteamiento de Huamán Luna (2018), autora que va más allá de advertir el carácter compatible de la RSE y los valores y principios de la Constitución: la RSE halla fundamento constitucional en el principio de solidaridad que se encuentra relacionado estrechamente con los principios constitucionales tributarios de deber de contribuir y la capacidad contributiva. De ahí que las empresas, al reconocerse como “pieza fundamental para el desarrollo sostenible”, deben incorporar las prácticas de RSE a su actividad, siendo el Estado un promotor de su difusión y avance (Huamán Luna, 2018, pp. 58 y 59).

⁵⁸ Salvo por las obligaciones legales, tales como las vinculadas al Estudio de Impacto Ambiental. Sin embargo, el carácter voluntario se mantiene en este caso, en el sentido que el contribuyente es quien establece cómo llevarán a cabo las prácticas de responsabilidad social.

Este planteamiento resulta poderoso para inclinar la balanza a favor de la causalidad de los gastos de RSE. Ello se debe a que tanto la tributación como la RSE compartirían los mismos principios y valores constitucionales, esto es, los principios de solidaridad, deber de contribuir y capacidad contributiva, en la medida en que ambos fenómenos implican que el Estado se sirva de la colaboración de los ciudadanos para alcanzar el bienestar general.

Otro argumento recurrente para aceptar la causalidad de este tipo de gastos es que el principio de causalidad se interpreta en forma amplia y, en la medida que los gastos de RSE generen beneficios, tales como favorecer a la imagen y reputación de la empresa, y otros de índole financiera, legal, etc. Así, las erogaciones en prácticas de RSE cumplen con el principio de causalidad, pues estarían vinculadas indirectamente con el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada del contribuyente, como consecuencia de tales beneficios (Arroyo Langschwager, 2013; Belaunde Plenge, 2010; Huamán Luna, 2019; Mattos Mena, 2018). En la línea de lo expuesto, Huamán Luna (2019) destaca que el criterio adicional de la potencialidad es un elemento complementario en el análisis de causalidad de los gastos de RSE.

Con relación a este argumento, es pertinente indicar que alegar que los gastos de RSE —en términos generales— generan beneficios en cuanto a la imagen y reputación de la empresa no resulta suficiente para sustentar la causalidad del gasto. Dicha justificación tendría un carácter genérico que conllevaría a afirmaciones que no concuerdan con la legislación del Impuesto a la Renta. Nótese que no son precisos los alcances de la RSE, la cual puede ser confundida con otros conceptos similares como la filantropía y la inversión social, explicados en el capítulo segundo. Cuando los gastos se relacionan de manera indirecta con la generación y/o mantenimiento de la fuente, corresponde que sean sustentados atendiendo a criterios adicionales, tales como los de normalidad, razonabilidad y potencialidad. Por tanto, en el caso concreto, se deben identificar —y

acreditar— las ventajas concretas que se espera obtener como resultado de las prácticas de RSE implementadas por el contribuyente.

El definir la RSE como una estrategia empresarial orientada a cumplir objetivos concretos, tal como lo señalan Belaunde Plenge (2010), Miranda (2014), Arroyo Langschwager (2013), Huamán Luna (2019) y Mattos Mena (2018), es esclarecedor para demostrar la causalidad de los gastos de RSE. Huamán Luna (2019) y Mattos Mena (2018) señalan que existe un cambio de paradigma por el cual las empresas deben reconocerse como actores sociales que tienen una dimensión social, que no se limita a satisfacer los intereses de los accionistas a través del reparto de utilidades, sino también en el alcanzar el bienestar de la sociedad.

Mattos Mena (2018) profundiza en este argumento, analizando la legislación del Impuesto a la Renta Empresarial. De ahí, la autora concluye que en dicha legislación se pueden “identificar que determinados supuestos que se señalan como conceptos deducibles ostentan un carácter social”, relativos al ámbito interno y externo de la empresa. Entre los primeros se encuentran aquellos a favor de los trabajadores por concepto de gastos de salud, recreativos, culturales y educativos. Por su parte, uno de los supuestos externos corresponde a las deducciones por donaciones, a que se refiere el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, considera que, al no encontrarse expresamente regulado el supuesto de la RSE, la posibilidad de deducir el gasto se encontrará “extremadamente limitada”. Este hecho constituye un desincentivo para los contribuyentes a desarrollar prácticas de RSE, dada la incertidumbre de su deducibilidad. Esta incertidumbre se vería reducida por los pronunciamientos del Tribunal Fiscal a favor de la deducibilidad de gastos de RSE.

Al respecto, se debe recalcar lo desarrollado en el segundo capítulo de la presente investigación, esto es, que la RSE —en sentido estricto— se encuentra vinculada estrechamente con la actividad empresarial, incorporando preocupaciones de índole

social, debido a que (i) supone acciones de gestión de los impactos que esta genera (mejora, atenuación, eliminación o resarcimiento); y (ii) forma parte de una estrategia integral empresarial que logra alinear los intereses de la empresa con los de las comunidades y otros grupos de interés, generando puntos de valor compartido. Por tanto, el gasto de RSE se vincula con la actividad empresarial generadora de la renta gravada. Asimismo, al tratarse de estrategias empresariales concretas, con objetivos e indicadores identificados, se puede incorporar al análisis los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad y potencialidad.

La RSE como estrategia empresarial también contribuye a diferenciar estos gastos de las liberalidades no deducibles. La doctrina nacional a favor de la causalidad de los gastos de RSE es unánime al concluir que existe una clara distinción entre RSE y liberalidades no deducibles, dado el carácter empresarial de la RSE (Arroyo Langschwager, 2013; Belaunde Plenge, 2010; Benites Mendoza, 2014 y 2017; Bejarano Vásquez, 2016; Chanduví Urcia, 2013; Córdova Arce y Salazar, 2015; Durán Rojo, 2009; Hernández Berenguel, 2013; Huamán Luna, 2019; Mattos Mena, 2018; Miranda, 2014; Mogrovejo Chauca, 2017; y Santiváñez Guarniz, 2009).

Nótese que las demás iniciativas de las empresas, tales como la inversión social o la filantropía, si bien son loables, no necesariamente serán causales para efectos del Impuesto a la Renta Empresarial. Las especiales circunstancias que rodean a la actividad minera y su cercanía a comunidades en situación de pobreza o extrema pobreza, y limitado acceso a los servicios del Estado (Belaunde Plenge, 2010; Benites Mendoza, 2014; Córdova Arce y Salazar, 2015; Mattos Mena, 2018; Miranda; Mogrovejo Chauca, 2017) no son argumentos vinculados a criterios de necesidad, normalidad o razonabilidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que define el principio de causalidad. Estos argumentos serían pertinentes para proponer una eventual modificación de la legislación del Impuesto a la Renta Empresarial, a fin de

incluirlas como desgravaciones (por razones extrafiscales), cuestión que excede los objetivos de esta investigación.

Por su parte, autores como Belaunde Plenge (2010), Miranda (2014) y Arroyo Langschwager (2013) han puesto énfasis en aspectos como la participación de los grupos de interés. Si bien ello es relevante para definir la RSE, no se explica cómo la participación de estos actores justifica que el gasto sea necesario, normal o razonable, a los elementos legislativos de la causalidad.

La existencia de latentes conflictos sociales sería una razón que sustenta que la interrelación con los grupos de intereses determina la necesidad de los gastos de RSE. Ello, en la medida que tendrían como finalidad mantener la continuidad de la actividad empresarial (Benites Mendoza, 2014 y 2017; Bejarano Vásquez, 2016; Córdova Arce y Salazar, 2015). Este argumento ha sido utilizado por el Tribunal Fiscal en RTF N.º 16591-3-2010. En la medida que estas iniciativas no formen parte la estrategia empresarial integral, sino una acción reactiva frente al descontento o desconfianza de la comunidad, no será una acción de RSE propiamente dicha. No obstante, este tipo de iniciativas, que encajaría en la categoría de inversión social, sí podrían ser consideradas causales, siempre que se justifique en el control de los conflictos sociales que amenacen la continuidad de la actividad empresarial, es decir, la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

En suma, los argumentos que propone la doctrina nacional a favor de la causalidad de la RSE son: (i) la RSE tiene sustento constitucional en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, concretamente, en los principios constitucionales tributarios de solidaridad, deber de contribuir y capacidad contributiva; (ii) la noción amplia de la causalidad permite la deducibilidad de los gastos de RSE, pues estos se vinculan indirectamente con el mantenimiento de la fuente generadora de renta; (iii) reconocer la RSE como una

estrategia empresarial justifica la causalidad del gasto, bajo su noción amplia; (v) las prácticas de RSE son diferentes de las liberalidades no deducibles; (vi) las relaciones con los grupos de interés sustentan la causalidad del gasto en la medida que expliquen la relación entre el gasto y la generación de renta, como ocurre en el caso de latentes conflictos sociales.

Cabe destacar los argumentos (i) y (iii), pues derivan un estudio más profundo sobre el significado de la RSE. Al contar con un conocimiento más claro de la RSE, se puede determinar de mejor manera el tratamiento tributario de tal tipo de operaciones. El argumento (vi), en específico cuando las acciones del contribuyente no forman parte de una estrategia empresarial, estaría referida a la inversión social.

Una vez analizados los argumentos a favor de la causalidad del gasto de RSE, es pertinente detenerse a analizar una de las aisladas reflexiones de la doctrina nacional en la materia que se ha pronunciado en contra de la causalidad de los gastos de RSE. Velásquez López-Raygada (2011) señala que la única posibilidad para que los gastos de RSE puedan ser deducibles es si estos cumplen con los requisitos previstos en la normativa del Impuesto a la Renta para las donaciones y demás liberalidades. De no cumplir con los requisitos relativos al donatario y a la documentación de sustento y otras obligaciones formales, el gasto de RSE no será deducible.

El problema con este planteamiento consiste en el hecho que, dada la variedad de las prácticas de RSE, no siempre se va a poder enmarcar en los requisitos legales establecidos para las liberalidades. Esta posición, adoptada frecuentemente por la Administración Tributaria, resulta restrictiva para la deducibilidad de los gastos de RSE. Por tanto, es pertinente analizar sus argumentos para determinar si es acertada o no.

El autor sustenta su posición en los siguientes argumentos: en primer término, señala que lo determinante para establecer la causalidad de un gasto que la ley no reconoce

como deducible es la fuente de las obligaciones de las empresas. Asimismo, indica que, en el caso de las donaciones, la ley es clara al establecer que solo en determinados casos tales gastos son susceptibles de deducción, lo que se justifica con la finalidad de evitar que la base imponible del impuesto se vea erosionada por “entregas gratuitas a favor de terceros respecto de los cuales no pueda ejercer control alguno”. En ese contexto, la RSE —constituida por prestaciones de entregas gratuitas (sin que medie ninguna contraprestación) a favor de terceros— se encuadra en la categoría jurídica de donaciones y, por tanto, tal operación se sujeta a la regulación de la Ley del Impuesto a la Renta respecto de las donaciones.

Al respecto del primer argumento, se puede indicar que la fuente de las obligaciones de las empresas puede ser un criterio para evaluar la causalidad de un gasto, sin embargo, no es el único ni el definitivo. Por el contrario, conforme se explicó en el capítulo primero, la evaluación de la causalidad del gasto consiste en establecer la actividad y el tipo de renta asociada al gasto materia de análisis. Sobre esta base, se evalúa si existe una conexión, directa o indirecta, entre el gasto concreto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta que, en términos más específicos, se refiere a la actividad empresarial del contribuyente.

Con relación al segundo argumento, se debe indicar que la posición de tesis coincide con lo expresado por el autor, en el sentido que la regulación sobre la causalidad y, en particular, respecto la deducibilidad de las liberalidades tiene por finalidad preservar una justa determinación de la base imponible del impuesto. En efecto, la deducibilidad de las liberalidades no se justifica por su vinculación con la generación de mantenimiento de su fuente productora, sino por razones extrafiscales. Ello se debe a que las liberalidades —incluidas las donaciones propiamente dichas— suponen que el donante procure el beneficio patrimonial de un tercero sin esperar ningún beneficio a cambio de ello. Sin embargo, el autor se equivoca al equiparar la RSE con las liberalidades.

En ese mismo sentido, el tercer argumento propuesto por el autor es correcto si se refiere a las liberalidades, mas no es acertado respecto de la RSE que se materializan en donaciones. Conforme se explicó previamente, de la revisión del inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede apreciar que las liberalidades son el género y las donaciones, la especie. Las liberalidades han sido definidas por la doctrina y la jurisprudencia como la voluntad de carácter desinteresado de otorgar una ventaja patrimonial en desmedro del propio patrimonio (*animus donandi*).

Por tanto, de estar ausente el *animus donandi*, la donación no califica como una liberalidad no deducible a pesar de tratarse de un acto a título gratuito. En este punto, debe recalarse que, conforme se explicó en el capítulo primero, la liberalidad no puede ser entendida como un término equivalente a la gratuidad. En efecto, el error de autor consiste en entender que liberalidad y gratuidad son sinónimos, sin analizar las diferencias entre dichos conceptos. Así, pueden existir actos gratuitos que no tienen por finalidad beneficiar desinteresadamente al donatario, sino que el donante espera obtener alguna ventaja empírica, derivada de la celebración de dicho acto.

Atendiendo a la definición de la RSE —en sentido estricto—, se puede señalar que la empresa que efectúa prácticas de RSE pretende obtener una ventaja empírica producto de su estrategia empresarial que tiene una estrecha vinculación con la actividad de la empresa. En el mismo sentido ha sido entendido el problema por Miranda (2014) cuando señala que “los gastos de RSC a favor de comunidades o de gobiernos locales o regionales” corresponden a actos gratuitos en los cuales existe un intercambio empírico, que determina que el donante obtenga ventajas fácticas. La conclusión del autor, no podría considerarse válida en todos los casos, sino que dependerá del análisis del caso concreto.

En consecuencia, no es correcto afirmar que la RSE como una liberalidad en los términos previstos en el inciso d) del artículo 44 ni el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. El hecho que una práctica de RSE se materializa en un acto gratuito no significa que automáticamente constituya una liberalidad. Es necesario analizar en cada caso concreto —por las razones antes señaladas— si el gasto en concreto se encuentra dentro de los alcances de los artículos antes señalados.

De lo expuesto, las reflexiones de la doctrina nacional en contra de la causalidad de los gastos de RSE no han profundizado respecto del significado de la RSE, que se limita a equipararla a las donaciones no deducibles. Por ello, los argumentos utilizados por el autor en referencia no son suficientes para explicar plenamente si los gastos de RSE no deban considerarse causales, de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Por el contrario, los argumentos a favor, propuestos de la doctrina nacional, tienen mayor sustento en el ordenamiento jurídico, en especial, aquellos planteamientos que analizan con mayor profundidad el significado de RSE. Entre estos últimos se encuentran los fundamentos relativos al sustento constitucional de la RSE y el definir la RSE como una estrategia empresarial. No obstante, tal análisis no suele tomar en consideración criterios adicionales de normalidad, razonabilidad ni potencialidad⁵⁹.

1.2. Jurisprudencia sobre la causalidad de los gastos de RSE

En este acápite, se estudiarán las resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias de casación del Poder Judicial, relativos a la causalidad de los gastos de RSE. El objetivo de esta revisión consiste en establecer cuáles son criterios jurisprudenciales en torno a la materia y evaluarlos a la luz de los elementos legislativos y jurisprudenciales de la causalidad, establecidos en el capítulo primero. Asimismo, se evaluarán si los supuestos

⁵⁹ Salvo por la autora Huamán Luna (2019), que brinda importancia a la potencialidad del gasto.

analizados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se enmarcan en la definición de RSE en sentido estricto, a que se refiere el segundo capítulo.

1.2.1. Jurisprudencia administrativa

De la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se puede apreciar que dicho órgano colegiado ha tenido dos corrientes interpretativas al respecto: una desfavorable y otra favorable a la causalidad de los gastos de RSE.

En primer lugar, las resoluciones más antiguas exigen un carácter indispensable y extraordinario de gasto por mantenimiento de infraestructura pública, tales como carreteras o canales de agua, que beneficiaban a la comunidad (RTF N.ºs 05732-5-2003, 07263-1-2004, 01932-5-2004, 04807-1-2006, 13558-3-2009, 09478-1-2013, 10504-1-2013). El órgano colegiado aplica una noción restringida de la causalidad. El razonamiento detrás de esta línea jurisprudencial consiste en que los gastos en mantenimiento de carreteras, u otra infraestructura pública, no constituyen obligaciones para el contribuyente, pues tales gastos, en situaciones ordinarias, le corresponden exclusivamente al Estado. Por tanto, de ninguna manera debería ser asumida por el contribuyente, salvo que se trate de una situación extraordinaria (no prevista) o que sea indispensable para el desarrollo de sus actividades empresariales (generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta).

Una las primeras resoluciones en las cuales se realiza este razonamiento (Resolución N.º 7263-1-2004), se refirió al caso de un contribuyente dedicado a la generación de energía eléctrica mediante la utilización de recursos hídricos, que realizó erogaciones en el mantenimiento de infraestructura hidráulica en beneficio de la comunidad. No obstante, se verificó que el contribuyente tenía la obligación de pagar una tarifa de agua con fines no agrarios a efectos de que una entidad estatal se encargue de realizar dicho mantenimiento. Sin embargo, ante la ausencia del accionar de la autoridad estatal, el

contribuyente asumió los gastos del mantenimiento ordinario de dicha infraestructura hidráulica. Así, en el razonamiento del Tribunal Fiscal, únicamente era razonable que tales erogaciones se den con carácter indispensable y extraordinario.

Por otro lado, en la Resolución N.º 01932-5-2004, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento respecto del caso de una empresa dedicada a la industria del cemento, que realizó trabajos de mejoramiento de carretera. A criterio del órgano colegiado, para cumplir con la causalidad, tales trabajos debían ser extraordinarios e indispensables “para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas” y no trabajos de infraestructura a favor de la comunidad. Por ello, ordena a la Administración Tributaria a verificar el destino de los trabajos y, de ser el caso, establecer su naturaleza de costo (activo) o gasto.

Esta línea de pensamiento se ha mantenido en resoluciones recientes. Por ejemplo, en la Resolución N.º 9478-1-2013, la controversia versaba sobre la causalidad de gastos destinados al mantenimiento de carreteras que beneficiaban a la comunidad ubicada en la zona de influencia del contribuyente o si debían considerarse liberalidades no deducibles como gastos. El Tribunal Fiscal, en concordancia con otras resoluciones sobre la materia, confirmó el reparo de la Administración Tributaria porque dichos gastos, para que sean deducibles, debían tener un carácter extraordinario (como la ocurrencia de un desastre natural) e indispensable para la realización de las actividades de la empresa, como sería el transporte de sus bienes. El hecho que se trate de una obra de infraestructura que beneficie a la comunidad le daría la calificación de un gasto por concepto de liberalidad.

En este punto, resulta pertinente mencionar que, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 08917-5-2012, 18198-2-2013, 18397-10-2013, 14971-3-2014, 06192-1-2016, 04788-10-2019, en las que se discutía la deducibilidad, como gasto del Impuesto a la Renta y/o crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas, de las erogaciones realizadas por

concepto de mantenimiento de infraestructura pública, el órgano colegiado sí reconoce la causalidad del gasto. No obstante, no se trataría de un cambio de criterio. El Tribunal Fiscal emitió tales pronunciamientos en cumplimiento de lo ordenado por el Poder Judicial mediante la Sentencia de Casación N.º 2743-2009, la cual será analizada más adelante.

Se debe reiterar que no se trata de un cambio de posición por parte del Tribunal Fiscal, pues únicamente ha fallado en ese sentido respecto del mismo tipo de reparo del mismo contribuyente que fue parte de tal proceso judicial. Así, en otros casos posteriores a la sentencia en referencia, como los analizados en las Resoluciones N.ºs 09478-1-2013 y 10504-1-2013, el órgano colegiado ha mantenido su postura, en el sentido, que es necesario demostrar el carácter indispensable y/o extraordinario de este tipo de gastos.

En esta línea jurisprudencial, el Tribunal Fiscal limita la causalidad al concepto de indispensable, que no se encuentra acorde con la noción amplia adoptada por dicho órgano colegiado. La justificación de esta interpretación restringida se debería al hecho que es el Estado el encargado de tales inversiones y no el contribuyente. Adicionalmente, se debe advertir que esta jurisprudencia no incorpora en su análisis criterios adicionales, tales como la normalidad, razonabilidad (cuantitativa o cualitativa) ni la potencialidad, los cuales ya habían sido adoptados por el propio Tribunal Fiscal en casos similares.

Nótese que, en ninguna de las resoluciones analizadas, el Tribunal califica los conceptos reparados como gastos de RSE. Así, cabe preguntarse, ¿puede considerarse los gastos por concepto de mantenimiento de infraestructura pública como prácticas de RSE en sentido estricto? Depende de si tal erogación se realiza en el marco de una estrategia empresarial. Así, si tales gastos tienen por finalidad disminuir el impacto ambiental y social que genera su actividad (minera o industrial) como consecuencia del mayor uso y desgaste de tales vías públicas por el transporte de carga que requiere su actividad.

Además, existen puntos de valor compartido, pues mantener las vías de transporte en óptimas condiciones es interés de la empresa para proteger sus vehículos de carga, así como de las comunidades y del propio Estado. Ello se podría manifestar en un convenio con la participación de la empresa, la comunidad y el Estado.

El mantenimiento de infraestructura pública también podría tratarse de prácticas de inversión social, si la empresa asume ese compromiso con la finalidad de obtener un reconocimiento que mejora la reputación y la imagen de la empresa. En este caso, la empresa no ha identificado si los impactos de su actividad ni cómo —tal erogación— gestiona tales impactos. Las evaluaciones de los resultados no son lo suficientemente útiles para hacer un seguimiento, pues no estaría destinada a alcanzar un desarrollo sostenible ni forman parte de una estrategia empresarial.

La línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal favorable a la causalidad de los gastos de RSE que surgió a partir del 2005 y está referida a entregas gratuitas de bienes y/o servicios en beneficios de las comunidades (Resoluciones N.^{os} 01424-5-2005, 16591-3-2010, 21908-4-2011, 18397-10-2013, 04754-3-2014, 12352-3-2014, 03316-1-2015, 00463-10-2016, 07223-3-2018, 07768-1-2018). El órgano colegiado ya no exige que el gasto sea indispensable o extraordinario, sino que ha adoptado otros criterios para evaluar la causalidad de los gastos de RSE, tales como la obligatoriedad, el destino o finalidad (evitar conflictos sociales o resarcir daños) o la razonabilidad cualitativa. Asimismo, en las Resoluciones N.^{os} 18397-10-2013 y 03766-3-2016, reconocen a la RSE como un instrumento legítimo constitucionalmente en la práctica empresarial.

De acuerdo con el criterio de obligatoriedad, los gastos de RSE estaban vinculados con la actividad empresarial de los contribuyentes y no liberalidades no deducibles. La vinculación se daba por el cumplimiento de una obligación legal o contractual

(Resoluciones N.ºs 01932-5-2004⁶⁰, 18397-10-2013, 03316-1-2015). La Resolución N.º 18397-10-2013 analizó el caso de un contribuyente dedicado a la extracción de minerales que realizó erogaciones que consistieron en entregas gratuitas de bienes y servicios a favor de las comunidades por razones de RSE. Dichas entregas se encontraban estipuladas en un convenio celebrado entre el contribuyente, el alcalde de la provincia que comprendía la zona de influencia de la empresa y un representante del Ministerio de Energía y Minas, con el objeto de promover el desarrollo de la misma provincia y del contribuyente.

El Tribunal Fiscal aceptó la deducción del gasto en controversia porque los gastos de responsabilidad a favor de comunidades se sustentan en el cumplimiento del compromiso del contribuyente cuando suscribe un contrato de concesión para la explotación de recursos minerales. Asimismo, el órgano colegiado determinó que existe una exigencia constitucional para actuar con RSE. De ahí que, según el órgano resolutor, este tipo de compromisos se subsuman en el principio de causalidad, pues aportarían a la generación de renta y/o el mantenimiento de su fuente productora.

Conforme se explicó en el primer capítulo, el criterio de la obligatoriedad constituye uno de los elementos jurisprudenciales identificados en el capítulo primero. Según este criterio, la causalidad se cumple cuando el gasto se sustenta en una obligación legal o contractual en la medida que esté conexo a la actividad del contribuyente. La conexión entre la obligación asumida por la empresa y su actividad se evidencia en el hecho que se trataría de una práctica de RSE, la cual —a criterio del Tribunal Constitucional— es constitucionalmente exigible.

⁶⁰ Si bien en esta resolución el Tribunal Fiscal no falla a favor del contribuyente, el análisis se basa en el criterio de obligatoriedad, dado que el motivo para mantener el reparo consiste en el hecho que el contribuyente no haya acreditado la existencia de una obligación legal o contractual para realizar el gasto (entregas de energía eléctrica a favor de la comunidad).

En la misma línea, la Resolución N.º 03316-1-2015 establece que las entregas gratuitas de bienes a comunidades son deducibles si se originan por el cumplimiento de una obligación contractual o en el resarcimiento por daños. En el caso bajo análisis, el contribuyente era una empresa cuya actividad era la extracción de hidrocarburos. Los gastos que fueron materia de controversia fueron entregas gratuitas de bienes a favor de comunidades de la zona de influencia del contribuyente. Así, en uno de los lotes, dichas entregas se sustentaron en un convenio celebrado entre el contribuyente y la comunidad, a propósito del uso de terrero superficial de la misma comunidad para la construcción de instalaciones de la empresa. En este caso, el Tribunal Fiscal consideró que el gasto se vinculaba con el mantenimiento de su fuente productora al tratarse de una obligación legal a cambio del uso superficial del terreno que fue “asumida con el afán de mantener buenas relaciones con las comunidades aledañas”.

En otro lote, el gasto de entrega de bienes fue efectuado por el contribuyente, bajo el concepto de resarcimiento de daño por el derrame de petróleo en el río en años anteriores. Las entregas gratuitas consistieron en víveres y agua a favor de la comunidad, debido a que el contribuyente asumió la responsabilidad por los daños generados por el mencionado derrame de petróleo. En otras palabras, el gasto tenía una finalidad o destino específico: resarcir los daños ocasionados por su actividad empresarial. Por tal motivo, el Tribunal Fiscal también consideró que se cumplió con el principio de causalidad y procedió a levantar el reparo⁶¹.

Otro supuesto de gasto por entregas gratuitas de víveres para el resarcimiento de daños se puede apreciar en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11969-3-2014. Se trata nuevamente de una empresa dedicada a la extracción de hidrocarburos que, en ejercicios anteriores, tuvo un derrame de petróleo en el río que causó daños a la población de comunidades nativas situadas en la zona de influencia de la actividad del

⁶¹ En la resolución bajo comentario, existe un último caso, en el cual el órgano colegiado mantuvo el reparo, pues el contribuyente no presentó el sustento documentario suficiente para acreditar la necesidad del desembolso.

contribuyente. Sobre el particular, el órgano colegiado resolvió que son deducibles las entregas gratuitas de víveres, entre otros, en beneficio de comunidades nativas de la zona de influencia de la actividad del contribuyente cuando se tiene por finalidad resarcir daños causados a este. El criterio relativo al resarcimiento de daños constituye un criterio subjetivo, pues atiende a la finalidad o destino específico del gasto. Este también se encuentra recogido en la Resolución N.º 21908-4-2011.

El Tribunal Fiscal ha considerado que existe otra finalidad que sustenta la causalidad, que consiste en evitar conflictos sociales a fin de mantener la continuidad de sus actividades empresariales (Resoluciones N.ºs 04754-3-2014, 12352-3-2014, 00463-10-2016, 07223-3-2018 y 07768-1-2018). Por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 016591-3-2010 establece que son deducibles las erogaciones que tienen por finalidad mantener la continuidad de la actividad del contribuyente, con independencia de la celebración de la existencia de una obligación (legal o contractual). En el caso de la citada resolución, el contribuyente era una empresa del sector de hidrocarburos que efectuó gastos por concepto de entrega de bienes y prestación de servicios a título gratuito en beneficio de comunidades nativas ubicadas en la zona de influencia de su actividad, en el marco de su programa de responsabilidad social.

Al respecto, el Tribunal Fiscal consideró que tales gastos tuvieron una finalidad concreta para “evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones”. Asimismo, para el Tribunal Fiscal quedó evidenciado el riesgo para el funcionamiento normal de su actividad de extracción, en la medida que existía la posibilidad patente de que los miembros de las comunidades aledañas puedan tomar sus instalaciones y con ello se paralicen sus actividades productivas, tal como ocurrió en ejercicios posteriores.

Este mismo criterio fue aplicado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 12352-3-2014. En este caso, la materia controvertida se refirió a la causalidad de erogaciones por

entrega de bienes y prestación de servicios gratuitos a favor de comunidades de la zona de influencia del contribuyente. En esta situación, el contribuyente alegó que los gastos se realizaron en el marco de un contrato de RSE para preservar la continuidad en el desarrollo de sus actividades extractivas y demostró que existía un riesgo de paralización de sus actividades por intervención de los miembros de las comunidades nativas aledañas. En esta resolución el órgano colegiado precisó que, en estos supuestos, no era “necesario establecer la existencia de obligación legal (sectorial o tributaria) o contractual que la origine”. Es decir, para el Tribunal Fiscal la finalidad de mantener la continuidad de su actividad evitando conflictos sociales constituye un criterio independiente al de obligatoriedad.

El último criterio que se encuentra en la jurisprudencia administrativa se puede verificar en la primera resolución que se pronunció a favor de la causalidad de los gastos de RSE. esto es, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1424-5-2005. En dicha resolución, se discutió la causalidad de adquisiciones de insumos agrícolas por parte de un contribuyente dedicado a la actividad minera. Al respecto, el órgano colegiado señaló que era razonable la adquisición de “insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente” y conceptualmente dichos gastos cumplían con el principio de causalidad. Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal justifica la causalidad sobre la base de la razonabilidad cualitativa. Esta consiste en establecer que el gasto es “adecuado o conforme a la razón”, atendiendo a su actividad. Sin embargo, en el caso concreto, el gasto no fue deducible por deficiencias probatorias por parte del contribuyente.

De lo expuesto, la línea jurisprudencial ofrece criterios independientes para justificar los gastos de responsabilidad, tales como obligatoriedad, unida a la exigencia constitucional de actuar conforme a la RSE; el destino o finalidad (como es evitar conflictos sociales o resarcir daños) o la razonabilidad cualitativa. Al igual que la línea jurisprudencial en contra de la causalidad de los gastos de RSE, el Tribunal Fiscal no ha incorporado en su

evaluación los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad (cuantitativa o cualitativa) ni la potencialidad.

Por otro lado, debe advertirse que, a diferencia de la jurisprudencia en contra, la línea jurisprudencial a favor acoge la terminología de gastos de RSE. No obstante, ¿las entregas gratuitas de bienes y/o servicios a comunidades se subsume en la definición de RSE en sentido estricto? Si bien la respuesta se debe dar en cada caso concreto, se debe advertir que, en las resoluciones analizadas, resulta más difícil determinar si se trata de acciones en el marco de la RSE, pues no se evidencia que forme parte de una estrategia empresarial con objetivos e indicadores susceptibles claramente identificados. Asimismo, no se aprecia que existan puntos de valor compartido entre la empresa y la comunidad. Tampoco se puede observar cómo se estaría gestionando los impactos generados por la actividad de la empresa en las comunidades beneficiarias. Lo expuesto no se aplicaría al caso de las entregas realizadas con la finalidad de resarcir daños, siempre que forme parte de una estrategia empresarial.

Las entregas gratuitas de bienes y servicios —materia de controversia de las resoluciones bajo comentario— estarían más cercanas a la definición de inversión social, por la cual si la empresa asume ese compromiso con la finalidad de obtener un reconocimiento que mejore su reputación y la imagen de la empresa respecto de las comunidades a fin de que pueda desarrollar sus actividades en armonía.

Finalmente, es necesario precisar que el hecho que un gasto no califique como RSE en sentido estricto no significa que se incumpla con el principio causalidad. Así, el Tribunal Fiscal ha aplicado criterios que, independientemente de que los gastos sean prácticas de la RSE propiamente dicha o de inversión social, permiten justificar la causalidad del gasto. Así, aplicando una noción restringida, el órgano colegiado reconoció los criterios del gasto indispensable o extraordinario para el caso del mantenimiento de infraestructura. Por su parte, desde una noción amplia, el Tribunal Fiscal ha aplicado los

criterios de obligatoriedad, finalidad y razonabilidad cualitativa en el caso de gastos por entregas gratuitas de bienes y/o servicios en beneficio de comunidades.

1.2.2. Jurisprudencia judicial

Mediante la Sentencia de Casación N.º 2743-2009, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente del Poder Judicial se ha pronunciado sobre la causalidad de los gastos de RSE y ha determinado que los gastos de RSE serían deducibles en virtud del principio de causalidad. Según el razonamiento de la Sala, los gastos de mantenimiento de carreteras efectuados por el contribuyente, que se trataba de una empresa minera, tuvieron por finalidad evitar el mayor costo del transporte y con una mayor demora en el traslado de sus bienes. Asimismo, indicó que no existía norma que establezca que la causalidad dependía de que el gasto sea indispensable u obligatorio. Por tal motivo, la Sala estableció que el gasto materia de controversia satisfacía el requisito de la causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no se trataba de una liberalidad a la que se refiere el artículo 44 de esta ley.

Por otro lado, en el auto de casatorio del Recurso de Casación N.º 2565-2008, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente del Poder Judicial ratificó la sentencia de la segunda instancia, al declarar improcedente el recurso de casación interpuesto por la SUNAT. En dicho fallo, la Sala señala que, en el expediente, se estableció que, si bien el gasto por mantenimiento de canales de agua era un acto de liberalidad⁶² a favor del Proyecto Especial Majes-Siguas, estos cumplen con la causalidad, dada la vinculación que se evidencia en el convenio celebrado entre ambas partes y porque “el uso de las aguas que se trasladan por el canal son de importancia trascendente para la generación de la energía eléctrica”, que tiene relación directa con la actividad del contribuyente.

⁶² Atendiendo a lo explicado en el capítulo primero, resulta más preciso indicar que se trata de un acto gratuito más que una liberalidad.

Como se puede apreciar, estos pronunciamientos judiciales reconocen la causalidad de los gastos de RSE. Por un lado, en la primera sentencia, se reconoce expresamente la noción amplia de la causalidad, descartando que la legislación del Impuesto a la Renta haya establecido los requisitos del gasto indispensable u obligatorio. Asimismo, la Sala aplica un criterio subjetivo, esto es, el de finalidad del gasto. En el caso concreto, esta finalidad consiste en evitar el mayor costo del transporte y con una mayor demora en el traslado de sus bienes. Se desprende que esta finalidad se vincula con el mantenimiento de la fuente, pues genera ahorros de costo y tiempo en el desarrollo de sus actividades de minería. En el segundo pronunciamiento, la Sala aplica un criterio objetivo, relativo a la obligatoriedad y a establecer una relación “directa” entre el gasto y la actividad del contribuyente. Nótese que el Poder Judicial tampoco incorpora en el análisis los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad ni potencialidad.

Si bien la Sala no establece que se traten de gastos de RSE propiamente dichos, la realización del gasto, independientemente que favorezca a la comunidad, beneficia al contribuyente, ya sea a través de la reducción del costo y tiempo del transporte de sus bienes, o gestionar el uso de las aguas que tienen incidencia en el desarrollo de actividad de generación de energía eléctrica. En otras palabras, para el Poder Judicial, en este caso, existían puntos de valor compartidos entre la empresa y la comunidad, pues preservar la infraestructura pública en óptimas condiciones es interés de la empresa para mantener el desarrollo de sus actividades empresariales, así como de las comunidades y del propio Estado.

1.3. La causalidad de los gastos de RSE a favor de las comunidades

Del análisis crítico de la doctrina y la jurisprudencia sobre la causalidad de los gastos de RSE, se aprecia que, si bien se ha avanzado en la reflexión en torno a la materia, no se han tomado en consideración el íntegro de los elementos legislativos y/o jurisprudenciales de la causalidad. Es así que, en el presente acápite, se procederá a dar

respuesta la principal interrogante de la causalidad, atendiendo a tales elementos y la definición de RSE esbozada en el capítulo segundo.

La RSE consiste en iniciativas de las empresas que tienen por objeto la gestión de los impactos que genera su actividad, en búsqueda del Desarrollo Sostenible, con la participación de los grupos de interés y que forme parte de estrategia empresarial integral, ligada estrechamente a su actividad, por cuanto, la RSE se da en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad. Particularmente, las comunidades que se encuentran en la zona de influencia de la minera son el grupo de interés sobre el que se enfoca la presente investigación. La actividad minera provoca efectos de diversa índole en dicho grupo de interés, tales como el incremento de la demanda por el uso del agua en las comunidades situadas en la cuenca de los ríos cuyos recursos se ven comprometidos con el desarrollo de actividad minera, la contaminación ambiental en esas zonas y las consecuencias (positivas y negativas) por incremento de la demanda de bienes y servicios en dicho espacio geográfico, entre otros.

La dimensión empresarial de la RSE exige que las acciones de RSE sean orientadas a gestionar estos impactos también deberán estar vinculada estrechamente con la actividad empresarial. Ello con la finalidad de crear los puntos de valor compartido entre la empresa y la comunidad, producto del diálogo entre ambos actores; de ahí la importancia de la participación de este grupo de interés en toma de decisiones. Los gastos realizados para llevar a cabo tales acciones de RSE deberán cumplir con el principio de causalidad para que sean susceptibles de deducirse en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

El principio de causalidad no tiene una definición cerrada, siendo que es concepto que da pie a múltiples interpretaciones, además de ser cambiante en el tiempo. En la normativa peruana de la imposición a la Renta Empresarial, el núcleo esencial del principio se refiere a la “necesidad” del gasto respecto de la actividad empresarial, que

con el devenir del tiempo tiende a interpretarse de forma más flexible. En ese orden de ideas, los gastos indispensables para actividad empresarial son causales, pero también lo son aquellos que se vinculen indirectamente a esta actividad, en razón a consideraciones subjetivas, referidas al destino y finalidad del gasto; y objetivas, referidas al contexto como es la obligatoriedad del gasto. La necesidad se complementa con los criterios adicionales de razonabilidad cuantitativa y normalidad. Este examen debe realizarse tomando en consideración la potencialidad y la razonabilidad cualitativa del gasto para generar renta gravada y/o mantener la fuente en estado de explotación, tal como lo ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En ese orden de ideas, la evaluación de la causalidad de los gastos de RSE se debe tomar en cuenta los elementos legislativos y jurisprudenciales, tales como: (i) necesidad, (ii) normalidad, (iii) razonabilidad cuantitativa, (iv) otros criterios no expresos (potencialidad, razonabilidad cualitativa, etc.), (v) listado de gastos deducibles, y (vi) deducciones expresamente prohibidas por ley.

1.3.1. Necesidad

Según lo explicado en el capítulo primero, el análisis de la necesidad del gasto requiere establecer dos presupuestos: identificar la actividad empresarial y el tipo de renta vinculado al gasto. Dado que la presente investigación se enfoca en la actividad minera, uno de los presupuestos corresponde a la labor de extracción de minerales. En cuanto al segundo presupuesto, el tipo de renta asociado al fenómeno objeto de la presente investigación corresponde la renta producto. Así, la renta gravada es aquella producida por el desarrollo de la actividad minera, la cual constituye una fuente periódica y durable, habilitada racionalmente para tal efecto.

La minería se caracteriza por ser una actividad económica que involucra un alto nivel de inversión a largo plazo, así como ser de alto grado de riesgo de perder dicha inversión (Córdova Arce y Salazar, 2015). Esta actividad económica tiene la particularidad de generar un gran impacto en el medio ambiente, así como en las comunidades aledañas al lugar de sus operaciones. Frecuentemente, las actividades extractivas de minerales se llevan a cabo en zonas donde existe una deficiente o ausente prestación de servicios públicos básicos (salud, educación, seguridad, etc.) y de infraestructura (vías de comunicación).

Por su parte, la RSE —en sentido estricto— implica (i) la realización de acciones de gestión de los impactos que esta genera su actividad empresarial (mejora, atenuación, eliminación o resarcimiento); y (ii) una estrategia integral empresarial que logra alinear los intereses de la empresa con los de las comunidades y otros grupos de interés, generando puntos de valor compartido. Esta forma de hacer negocios se enmarca en el Sistema de Economía Social de Mercado que rige en nuestro país, según el cual se protege la libertad de empresa y la propiedad privada, derechos que deben armonizar con el bien común y el interés general. De ahí que, el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal y la doctrina nacional hayan concluido que la RSE tiene sustento constitucional.

Ese orden de ideas, la finalidad práctica de la RSE consiste la gestión de los impactos por sus actividades lucrativas en las comunidades y la búsqueda de puntos de valor compartido que tendrían entre empresa y comunidad. Esta finalidad establece una vinculación entre el gasto y el mantenimiento de la fuente generadora de renta, la actividad minera. Ello debido a que la RSE pretende alcanzar la sostenibilidad, por la cual se garantiza la disponibilidad de recursos para los demás sectores de la sociedad, las generaciones futuras y el contribuyente en el largo plazo. Por lo tanto, en teoría, las prácticas de la RSE cumplirían con el elemento de la necesidad.

Nótese que, en el caso de minería, el criterio de obligatoriedad es destacable. Esto se debe a que, de acuerdo a la normativa de la materia, las empresas mineras se encuentran obligadas por ley a contar con un estudio de impacto ambiental y otros documentos de gestión de impactos ambientales y sociales, los cuales deben ser aprobados para la autoridad competente. En virtud de tales documentos, las empresas asumen compromisos orientados a administrar (atenuar, eliminar o, de ser el caso, incrementar) sus impactos ambientales y sociales. Es obligación de las empresas dar fiel cumplimiento a tales compromisos.

Sin embargo, en la medida que la RSE no es un concepto susceptible de ser plenamente definido, y debido a la diversidad de enfoques y perspectivas que existen sobre la materia, corresponderá realizarse una evaluación caso por caso. Para tal efecto, se requiere (i) identificar la actividad empresarial del contribuyente, el tipo de renta asociado y el gasto concreto; y (ii) establecer la vinculación directa o indirecta entre el gasto y la actividad. Los criterios de obligatoriedad y finalidad, previstos en la jurisprudencia, resultan idóneos para establecer la anotada vinculación.

1.3.2. Normalidad

El criterio de normalidad es un criterio eminentemente objetivo y establece que el gasto debe tener carácter ordinario o frecuente del gasto en el desarrollo de la actividad del contribuyente, en este caso, la minería. En primer lugar, cabe preguntarse si los gastos de RSE constituyen práctica habitual de las empresas del sector minero. Dado que que la minería despierta la preocupación de diferentes actores, tales como las organizaciones de la sociedad civil, debido a factores como la competencia por el uso del agua, la contaminación ambiental en las zonas de influencia minera y las consecuencias (positivas y negativas) por incremento de la demanda de bienes y servicios en zonas de influencia minera, resulta frecuente que las dichas empresas realicen prácticas de RSE. Más aun, conforme se ha explicado previamente, muchas de las acciones de RSE se

realizan en cumplimiento de los compromisos asumidos en el estudio de impacto ambiental. Por tal motivo, se debe indicar que los gastos de la RSE resultan frecuentes en este sector.

Por otro lado, la normalidad supone evaluar el *modus operandi* de las empresas mineras. Para tal efecto, las políticas, planes, guías, manuales y programas de RSE del contribuyente que evidencie la forma de llevar a cabo sus prácticas de RSE en lo relativo a las comunidades. Al respecto, resulta ilustrativa la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11000-1-2011, en la cual determina que los gastos de RSE se encontraban debidamente sustentados. En los documentos sustentatorios se encontraban estudios de impacto ambiental, planes de relaciones comunitarias de cada unidad productiva, programas de RSE, resúmenes anuales que muestran los programas de RSE, memorias anuales, los procedimientos específicos para llevar a cabo las acciones concretas de RSE, entre otros. La revisión de este tipo de documentos, relativos a más de un ejercicio gravable, dan indicios del *modus operandi* de la empresa en el caso concreto.

Es así que, conceptualmente, se puede afirmar que los gastos de RSE de las empresas mineras cumplirían con el criterio de normalidad. No obstante, la RSE no es un concepto susceptible de ser plenamente definido, así como presenta diversidad de enfoques y perspectivas, corresponderá que esta evaluación se realice caso por caso.

1.3.3. Razonabilidad

La evaluación de la razonabilidad del gasto deberá realizarse inevitablemente en cada caso concreto, debido a que se trata de un criterio cuantitativo que establece que el gasto debe ser proporcional a los ingresos del contribuyente. Sin perjuicio de ello, se pueden esbozar elementos de juicio para establecer los parámetros que permitan evaluar la razonabilidad del gasto. Atendiendo a la jurisprudencia administrativa, este

aspecto del criterio en referencia debe establecerse con base en la “lógica que justifica” la realización del gasto.

La RSE constituye una estrategia empresarial que busca crear puntos de valor compartidos entre la empresa y la comunidad. En ese sentido, cualquier recurso de la empresa puede contribuir a las acciones de RSE, pues supone una mejora del proceso productivo. De ahí que no resultaría adecuado considerar como parámetro las utilidades de la empresa o su renta neta, siendo los ingresos del ejercicio un parámetro más acorde a la naturaleza de la RSE que los mencionados anteriormente.

1.3.4. Otros (potencialidad y razonabilidad cualitativa)

La legislación del Impuesto a la Renta Empresarial permite que la evaluación de causalidad incorpore otros criterios no expresos en su texto legal. Así, como bien indica Huamán Luna (2019), el criterio adicional de la potencialidad —reconocido por el Tribunal Fiscal— es un elemento complementario en el análisis de causalidad de los gastos de RSE. Adicionalmente, la razonabilidad cualitativa constituye otro criterio adicional aplicado por el Tribunal Fiscal, que se refiere a que el gasto es “adecuado o conforme a la razón”.

Al considerar que la RSE constituye una estrategia empresarial con objetivos e indicadores claramente identificados, se pueden analizar los criterios de razonabilidad cuantitativa y potencialidad, pues estos aspectos de la RSE permiten demostrar cuáles eran las expectativas al momento de planificar las acciones de RSE y cómo se vinculaban con el mantenimiento de la fuente y, a su vez, con la generación de la renta gravada. Ello con independencia que se haya alcanzado los objetivos planteados, como lo establece la potencialidad.

1.3.5. Listado de gastos deducibles

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene un listado de gastos deducibles. Los gastos de RSE a favor de las comunidades no se encuentran contenidos en dicho listado. Sin embargo, este debe ser considerado como una enumeración abierta, cuya exclusión no implica el incumplimiento del principio de causalidad. En consecuencia, el hecho que las erogaciones asociadas a prácticas de RSE no se subsuman en ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 37, no impide que sean causalidad y, por tanto, deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, siempre que elementos de necesidad, normalidad, razonabilidad, entre otros, que han sido previamente analizados.

1.3.6. Deducciones expresamente prohibidas por ley

En el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia un listado de gastos no deducibles que permite establecer límites claros a los alcances del principio de causalidad, como es el caso de prohibición de liberalidades, por la ausencia de vinculación con la actividad empresarial. Cabe advertir que una liberalidad en ningún caso cumplirá con el principio de causalidad, por ello es que, expresamente, la legislación prohíbe su deducción, salvo que cumpla los requisitos y límites establecidos por ley para tal efecto. Las liberalidades, no obstante, deberán diferenciarse de las prácticas de RSE que concretan en actos gratuitos. Estos podrán ser deducibles siempre que cumplan con la causalidad el gasto en los términos descritos en los puntos precedentes.

Por lo expuesto, de la evaluación de la causalidad, atendiendo a sus elementos legislativos y jurisprudenciales, y considerando la definición de la RSE propuesta en el capítulo segundo, se puede concluir que, al menos a nivel conceptual, los gastos de RSE realizados por empresas mineras a favor de las comunidades sí cumplirían con el principio de causalidad. Sin embargo, la RSE no es un concepto susceptible de ser

plenamente definido, ostentado diversidad de enfoques y perspectivas, por tal motivo, corresponderá esta evaluación en cada caso concreto. Así, este análisis solo constituye una guía que ordene los argumentos a fin de sustentar la causalidad de los gastos de RSE.

Por ejemplo, las erogaciones realizadas por una empresa minera, destinadas a establecer el diálogo y la participación de las comunidades ubicadas dentro del ámbito de influencia de su actividad de extracción con la finalidad de que se lleven a cabo coordinaciones respecto del uso del agua de la cuenca del río que comparten, se trataría de un gasto vinculado con la actividad empresarial del contribuyente. Ello se debe a que este tipo de gastos cumplirían con los elementos legislativos y jurisprudenciales de la causalidad. Por ejemplo, estos gastos serían necesarios, pues su finalidad específica consiste en gestionar los impactos negativos de su actividad en la demanda del agua; mientras que se cumpliría con la normalidad, en la medida que se trata de una práctica frecuente en las empresas del sector, y forme parte de su *modus operandi*.

En este punto, resulta pertinente establecer precisiones con relación a las actividades de inversión social y filantropía que no pueden ser equiparadas a las iniciativas de la RSE propiamente dichas, a pesar de ser afines entre sí, dada la dimensión social que comparten. Así, en el caso de la filantropía, la necesidad del gasto estará ausente⁶³, pues se tratarían de acciones a favor de comunidades que de ninguna manera se relacionan con las actividades empresariales del contribuyente. Este concepto podría ser equiparado con el concepto de liberalidad a que se refiere el listado de deducciones prohibidas de la legislación del Impuesto a la Renta Empresarial. Por tanto, los actos de filantropía únicamente serán deducibles si se cumplen con los requisitos y límites previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶³ Dado que la necesidad es el elemento central del principio de causalidad, carece de pertinencia analizar los elementos de normalidad, razonabilidad, entre otros.

Por su parte, la inversión social de empresas mineras sí podría cumplir con el principio de causalidad. En cuanto a la necesidad, se puede afirmar que las acciones de inversión social podrían estar indirectamente vinculadas con la actividad del contribuyente, pues no se encuentran estrechamente ligadas a la actividad empresarial del contribuyente al no gestionar los efectos de su actividad empresarial, ni formar parte de una estrategia empresarial, sino que busca del reconocimiento que mejora su reputación e imagen.

Conforme se explicó previamente, el hecho que una erogación califique como inversión social no determina que automáticamente incumpla con el principio de causalidad. Así, por ejemplo, el gasto en concreto podría cumplir con los elementos legislativos y jurisprudenciales de dicho principio y, por tanto, sería causal y deducible. Cabe anotar que, acertadamente, la jurisprudencia ha entendido que este tipo de gastos podrían ser causales cuando se vea amenazada la continuidad de la actividad empresarial, toda vez que es posible verificar la vinculación del gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora atendiendo a la finalidad específica y las circunstancias que rodean el gasto.

Respecto de la normalidad en el caso de la inversión social, se puede afirmar que, al igual que la RSE, que este tipo de prácticas serían frecuentes en el sector, considerando que existen zonas del país comprendidos en las áreas de influencia de empresas mineras, en los cuales hay alta conflictividad social. El *modus operandi*, para evitar conflictos sociales u obtener la licencia social de las comunidades, también debería estar debidamente documentado a fin de sustentar la causalidad del gasto.

Con relación a la razonabilidad, se debe advertir que, a diferencia de la RSE, la inversión social debería tener como parámetro las utilidades o la renta neta del ejercicio, pues su fuente de financiamiento principalmente comprende las utilidades, equipos y otros recursos asociados; además, no se trata de una estrategia empresarial propiamente dicha, sino que se limita a alcanzar mejoras en sus relaciones públicas.

1.4. Conclusiones preliminares del capítulo

De lo expuesto en el presente capítulo, se pueden señalar las siguientes conclusiones:

Las reflexiones de la doctrina nacional en contra de la causalidad de los gastos de la RSE no han profundizado respecto del significado de la RSE, que se limita a equipararla a las donaciones no deducibles. Por ello, los argumentos utilizados por el autor en referencia no son suficientes para explicar plenamente si los gastos de RSE no deban considerarse causales, de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Por el contrario, los argumentos a favor, propuestos por la doctrina nacional, tienen mayor sustento en el ordenamiento jurídico, en especial, aquellos planteamientos que analizan con mayor profundidad el significado de RSE. Entre estos últimos se encuentran los fundamentos relativos al sustento constitucional de la RSE y a definir a la RSE como una estrategia empresarial. No obstante, tal análisis no suele tomar en consideración criterios adicionales de normalidad ni razonabilidad.

La jurisprudencia administrativa propone criterios independientes para justificar los gastos de responsabilidad, tales como la obligatoriedad, unida a la exigencia constitucional de actuar conforme a la RSE; el destino o finalidad (como es evitar conflictos sociales o resarcir daños) o la razonabilidad cualitativa. Al igual que la línea jurisprudencial en contra de la causalidad de los gastos de RSE, el Tribunal Fiscal no ha incorporado en su evaluación los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad (cuantitativa o cualitativa) ni la potencialidad. Esta última adolece de no realizar un estudio más profundo sobre el significado de la RSE.

Los pronunciamientos judiciales reconocen la causalidad de los gastos de RSE reconocen expresamente la noción amplia de la causalidad, descartando que la legislación del

Impuesto a la Renta haya establecido los requisitos del gasto indispensable u obligatorio. Asimismo, se aplica el criterio subjetivo de finalidad del gasto y el criterio objetivo relativo a la obligatoriedad, así como verificar si existe una relación entre el gasto y la actividad del contribuyente. Nótese que el Poder Judicial tampoco incorpora en el análisis los criterios adicionales de normalidad, razonabilidad ni potencialidad, así como tampoco los incorpora la jurisprudencia judicial.

La evaluación de la causalidad de los gastos de RSE se debe tomar en cuenta los elementos legislativos y jurisprudenciales, tales como: (i) necesidad; (ii) normalidad; (iii) razonabilidad cuantitativa; (iv) otros (potencialidad, razonabilidad cualitativa, etc.); (v) listado de gastos deducibles, y (vi) deducciones expresamente prohibidas por ley. Como resultado, se puede afirmar que, al menos a nivel conceptual, los gastos de RSE realizados por empresas mineras en favor de las comunidades sí cumplirían con el principio de causalidad. Sin embargo, la RSE no es un concepto susceptible de ser plenamente definido, ya que ostenta diversidad de enfoques y perspectivas, por tal motivo, corresponderá que esta evaluación en cada caso concreto. Así, este análisis solo constituye una guía que ordene los argumentos a fin de sustentar la causalidad de los gastos de RSE.

La filantropía de ninguna manera se relaciona con las actividades empresariales del contribuyente, por lo cual podría ser equiparada con el concepto de liberalidad a que se refiere el listado de deducciones prohibidas de la legislación del Impuesto a la Renta Empresarial. Por tanto, los actos de filantropía únicamente serán deducibles si se cumplen con los requisitos y límites previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, la inversión social de empresas mineras sí podría cumplir con el principio de causalidad. Así, el hecho que una erogación no califique como RSE, sino como inversión social, no implica que automáticamente incumpla con el principio de

causalidad. En el caso concreto, se podría cumplir con los elementos legislativos y jurisprudenciales de dicho principio y, por tanto, sería causal y deducible en la determinación del Impuesto a la renta.



Conclusiones

1. De la revisión de los principales instrumentos internacionales y nacionales sobre la RSE, se la puede definir como aquella iniciativa de las empresas que tiene por objeto verificar la gestión de los impactos que genera su propia actividad, en búsqueda del desarrollo sostenible, con la participación de los grupos de interés y que forme parte de la estrategia empresarial integral, ligada estrechamente a su actividad, por cuanto la RSE se da en los ámbitos de valor compartido por la empresa y la sociedad.

La dimensión empresarial de la responsabilidad social exige que esta deba formar parte de la estrategia misma de la empresa. De este modo, la RSE debe surgir de los puntos de valor compartidos por la empresa y la sociedad (*shared value*). Esto significa que la RSE, para ser tal, deberá estar vinculada estrechamente con la actividad empresarial a que se dedica la empresa. Respecto del desarrollo sostenible y la gestión de impactos de la actividad empresarial de las empresas mineras, estas producen impactos en las comunidades que se encuentran en su zona de influencia respecto del medio ambiente, demanda de los recursos hídricos, creación de empleo, entre otros, que afectan el desarrollo sostenible. Estos efectos deben ser identificados y gestionados, a fin de atenuar o eliminar los efectos negativos y, en la medida de lo posible, maximizar los efectos positivos.

2. La RSE en consonancia con los principios y derechos constitucionales. En un sistema de Económica Social de Mercado, como el consagrado en nuestro país, protege la libertad de la empresa y la propiedad privada, derechos que deben armonizar con el bien común y el interés general. Por ello, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado a favor de la promoción y reconocimiento de la RSE.

3. Si bien son voluntarias e involucran a grupos de interés, la filantropía, la inversión social y la RSE no pueden considerarse como sinónimos. La primera no se encuentra vinculada con la actividad de la empresa, sino que busca generar beneficios a favor de terceros, y por tanto, no susceptibles de ser medidos (ni susceptibles de control posterior), sin que la empresa espere obtener beneficios futuros ni se vincule a su actividad empresarial, por cuanto responde a motivaciones de tipo altruista. La inversión social tiene por objeto beneficiar a la empresa y a las comunidades, producto del reconocimiento que mejora la reputación y la imagen de la empresa. Las evaluaciones de los resultados no son lo suficientemente útiles para hacer un seguimiento y, por tanto, no podrían ser susceptibles de posterior control por las partes interesadas. De este modo, consideramos que la filantropía y la inversión social no forman parte de una estrategia empresarial.
4. La causalidad juega un rol gravitante en la determinación del Impuesto a la Renta, se fundamenta en el principio de capacidad contributiva y el propio concepto de renta gravado el Impuesto a la Renta Empresarial. Para la evaluación de la causalidad de los gastos de RSE, se debe tomar en cuenta los elementos legislativos y jurisprudenciales, tales como: (i) necesidad; (ii) normalidad; (iii) razonabilidad cuantitativa; (iv) otros (potencialidad, razonabilidad cualitativa, etc.); (v) listado de gastos deducibles; y (vi) deducciones expresamente prohibidas por ley. La necesidad es el elemento central del principio de causalidad, que debe ser analizado atendiendo al tipo de renta y su fuente generadora, a fin de enriquecerlo.
5. Como resultado, se puede afirmar que, al menos a nivel conceptual, los gastos de RSE realizados por empresas mineras a favor de las comunidades sí cumplirían con el principio de causalidad. Sin embargo, la RSE no es un concepto susceptible de ser plenamente definido, ya que ostenta diversidad de enfoques y perspectivas; por tal motivo, corresponderá esta evaluación en cada caso concreto. Así, este análisis solo

constituye una guía que ordene los argumentos a fin de sustentar la causalidad de los gastos de RSE.

6. La inversión social de empresas mineras sí podría cumplir con el principio de causalidad. Así, el hecho de que una erogación no califique como RSE, sino como inversión social, no implica que automáticamente incumpla con el principio de causalidad. En el caso concreto, se podría cumplir con los elementos legislativos y jurisprudenciales de dicho principio y, por tanto, sería causal y deducible en la determinación del Impuesto a la Renta.
7. La filantropía de ninguna manera se relaciona con las actividades empresariales del contribuyente, por lo cual podría ser equiparada con el concepto de liberalidad a que se refiere el listado de deducciones prohibidas de la legislación del Impuesto a la Renta Empresarial. Por tanto, los actos de filantropía únicamente serán deducibles si se cumplen con los requisitos y límites previstos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Bibliografía

- Arroyo Langschwager, G. (2013). "La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados 'Gastos de Responsabilidad Social' efectuados en etapas pre-productivas". *IPDT*, N.º 53, 107–136.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. (s. f.). Recuperado, el 26 de junio de 2016, de <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>
- Belaunde Plenge, W. (2010). "Principio de causalidad y gasto social". En *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Benites Mendoza, M. (2014). "Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta". *Social responsibility: A gift or a necessary expense? Between good corporate governance and the determination of income tax.*, (73), pp. 241-252.
- Benites Mendoza, M. (2017). "La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial: límites y alcances". Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00558a&AN=pucp.20.500.12404.9564&lang=es&site=eds-live&scope=site>.
- Benítez, G. M. (2015). "El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las Leyes 27/2014 Y 31/2014". *Tax treatment of remuneration paid to directors under Law 27/2014 and Law 31/2014.*, (39), pp. 113-116.
- Bejarano Vásquez, A. (2016). "Gastos de las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa e indirecta: apuntes para un planeamiento fiscal. Gastos de las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa e indirecta: apuntes para un planeamiento fiscal". Recuperado de <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/9519>.
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima: Jurista, 2010.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho tributario: Reflexiones* (Primera). Lima: Jurista Editores.

- Cahn-Speyer Wells, P. (2008). "Exigencias de fondo para la deducción de los gastos". En *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: reflexiones para Colombia* (pp. 229-263). Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Canessa Illich, G., y García Vega, E. (2005). *ABC de la RS en el Perú y en el Mundo* (Primera). Lima: Perú 2021.
- Caravedo Molinari, B. (2004). *La revolución de las significaciones: liderazgo, empresa y transformación social*. Lima: Universidad del Pacífico.
- Castillo Freyre, M. (2008). "Por qué el Estado no puede disponer del Aeródromo de Collique. A propósito de la donación con cargo". En *Dialogo con la Jurisprudencia*, 14 (117), pp. 121-130.
- Castillo Freyre, M., y Osterling Parodi, F. (1999). "La condonación". *Ius Et Veritas*, 18, pp. 124-135.
- Comisión de las Comunidades Europeas. (2006). "Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: Hacer de Europa un polo de excelencia de la Responsabilidad Social de las Empresas". Unión Europea.
- Comisión de Normalización y de Fiscalización de Barreras Comerciales No Arancelarias - INDECOPI. (2010). "Guía de responsabilidad social". Norma Técnica Peruana ISO 26000. INDECOPI.
- Comisión Europea. (2011). "Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas". Unión Europea.
- Consejo de la Unión Europea. (2001). "Libro verde-Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas". EUR-Lex - 52001DC0366 - ES [text/html; charset=UTF-8]. Recuperado el 25 de junio de 2016, de <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52001DC0366&from=ES>
- Consejo Internaciona de Minería y Metales (ICMM). (2013). "Minería responsable en el Perú". ICMM. Recuperado de www.icmm.com.
- Córdova Arce, A., y Salazar, L. B. (2015). "Impuesto a la renta y responsabilidad social". *IUS ET VERITAS*, 23(46), pp. 362-375.

- Correa, M. E., Flynn, S., y Amit, A. (2004). *Responsabilidad social corporativa en América Latina: una visión empresarial*. (CEPAL, División de Desarrollo Sostenible y Asentamientos Humanos). Santiago de Chile: United Nations Publications.
- Durán Rojo, L. (2009). "Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial". *Contabilidad y Negocios*, 4(7), pp. 5-16.
- Esquives Espinoza, R. (2012). "Tratamiento del Impuesto a la Renta respecto de las operaciones de financiamiento. Algunas propuestas para su desarrollo". *IPDT*, 52, pp. 73-92.
- Fernández Origgi, I. (2005). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Lima: Palestra.
- Flores Gallego, J. (2014). "¿Los gastos de responsabilidad social de las empresas son deducibles para el impuesto a la renta?". En: *Actualidad Empresarial*, N.º 305 (segunda quincena de junio 2014). pp. I-17 - I-20. Recuperado de: http://aempresarial.com/web/revitem/1_16513_76593.pdf.
- Franco Concha, P. (2006). "Manual de diagnóstico: indicadores CGS de responsabilidad social empresarial". *Repositorio de la Universidad del Pacífico*. Recuperado de <http://repositorio.up.edu.pe/handle/11354/452>
- Frisancho Jibaja, A. (2018). "Lectura crítica de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2013 a 2015 en materia del principio de causalidad de los gastos". Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00558a&AN=pucp.20.500.12404.9964&lang=es&site=eds-live&scope=site>
- García Belsunce, H. A. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Santo Domingo, R.D.: República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas.
- García Novoa, C. (1994). *Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades: tratamiento jurídico tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Garza, S. F. (2006). *Derecho financiero mexicano*. México, D. F. : Porrúa, 2008.

- Giuliani Fonrauge, C. M., y Navarrine, S. C. (1973). *Impuesto a la renta : comentario de la ley de impuesto a los réditos y su decreto reglamentario ordenados y actualizados a 197*. Buenos Aires: Depalma.
- Global Reporting Initiative. (2006). "Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad". Global Reporting Initiative. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/Documents/ResourceArchives/GRI-G4-Mining-and-Metals-Sector-Disclosures.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2010). "GRI G4. Mining and Metals Sector-Disclosures". Global Reporting Initiative. Global Reporting Initiative. Recuperado de <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Hernández Berenguel, L. (2002). "Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el impuesto a la renta". *Ius et Veritas*, 13(25), PP. 297-303.
- Hernández Berenguel, L. (2013). *Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta*.
- Huamán Luna, S. (2019). "Análisis crítico de la deducción de gastos por RSE: ¿el gasto es asumido por la empresa, el estado o la sociedad?". Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado a partir de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00558a&AN=pucp.20.500.12404.9964&lang=es&site=eds-live&scope=site>
- IASB-Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2010). "El Marco Conceptual para la Información Financiera". IASB.
- IAS-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (2001). "Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros". IAS.
- INEI-Instituto Nacional de Estadística e Informática (2017). Cuadro denominado "Perú: producto bruto interno según actividad económica (nivel 9), 1950-2016. En: *Principales indicadores macroeconómicos*. Recuperado de: <https://www.inei.gov.pe/estadisticas/indice-tematico/economia/>.

- IPE-Instituto Peruano de Economía. (2017). "El valor agregado de la minería en el Perú". Instituto de Estudios Energético Minero. Recuperado de: <http://ipe.org.pe/>.
- Lohmann Lucca de Tena, G. (2003). "Artículo 1621". En *Código civil comentado por los 100 mejores especialistas* (Vol. 8). Lima: Gaceta Jurídica.
- Martín Alba, S. (2001). *Gastos contables y gastos fiscales en el impuesto sobre sociedades* (info:eu-repo/semantics/doctoralThesis). Recuperado de <http://www.tdx.cat/handle/10803/7282>
- Mattos Mena, G. (2018). "Análisis de la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial". Universidad de Piura. Recuperado de <https://hdl.handle.net/11042/3675>.
- Miranda, F. (2014). "Comportamiento estratégico en la deducción de los gastos de responsabilidad social corporativa". En *Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial* (pp. 117-144). Lima: ECB Ediciones.
- Mogrovejo Chauca, M. (2017). "La deducción de los gastos por responsabilidad social vinculados a la prevención de conflictos sociales en la minería a fin de determinar el impuesto a la renta empresarial". Universidad Ricardo Palma. Recuperado de <http://repositorio.urp.edu.pe/handle/urp/1128>.
- Montestruque Rosas, K. (2005). "A propósito del Principio de Causalidad". *Análisis tributario*, (165), pp. I-1 - I-3.
- Naciones Unidas. (2016). "Objetivos de Desarrollo del Milenio". Recuperado el 25 de junio de 2016, de <http://www.un.org/es/millenniumgoals/>
- Novoa Herrera, G. M. (1990). *El principio de capacidad contributiva en el derecho tributario peruano*. Lima: PUCP. Fondo Editorial.
- Nuñez, G. (2003). *La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible* (CEPAL/Sociedad Alemana de Cooperación (GTZ)). Santiago de Chile: United Nations Publications.
- OCDE. (2013). *Lineas directrices de la OCDE para empresas multinacionales revisión 2011*. Paris: OECD Publishing. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>

- Parlamento Europeo. (2009). Resolución N.º 2009/2201. Unión Europea.
- Porter, M. E., y Kramer, M. R. (2006, diciembre 1). "Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility". Recuperado, el 25 de junio de 2016, de <https://hbr.org/2006/12/strategy-and-society-the-link-between-competitive-advantage-and-corporate-social-responsibility>
- Portocarrero S., F., Sanborn, C., y Camacho, L. A. (2007). "Moviendo montañas: empresas, comunidades y ONG en las industrias extractivas". *Universidad del Pacífico-UP*. Recuperado de <http://repositorio.up.edu.pe/handle/11354/1078>
- Puente y Lavalle, M. (1999). Contratos en general: motivación de propuestas. En *Reforma de Códigos: Comisión de Reforma del Código de Comercio* pp. 609–647.
- Raimondi, C. A., y Atchabahian, A. (2010). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: La Ley.
- Real Academia de la Lengua Española (s. f.). *Diccionario de la lengua española*. Edición del Tricentenario. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=B7MbcqN|B7QOlcz|B7RFb89>
- Reig, E. J., Gebhardt, J., y Malvitano, R. H. (2006). *Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*, (11.ª ed.).
- Roder, R. M. (1992). *El principio de lo devengado en la imputación de la renta al ejercicio fiscal*. Lima: PUCP. Fondo Editorial.
- Rojí Chandro, L. A., y Rojí Pérez, S. (2015). "Fiscalidad práctica: gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). De la práctica a la teoría". *Revista Contable*, (34), pp. 60-71.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., y Robles Moreno, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Constitutionalization of tax definition.*, (72), pp. 257-279.
- Sanborn, C., y Dammert, J. L. (2013). "Extracción de recursos naturales, desarrollo económico e inclusión social". Universidad del Pacífico, Centro de Investigación.

- Santiváñez Guarniz, J. (2009). "Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta". Un enfoque empresarial. *V»« VJ I VI UV Deducible expenses for effects of the income tax. A business approach.*, 4(7), pp. 17-22.
- Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: PUCP. Fondo Editorial.
- Spisso, R. R., y Bidart Campos, G. J. (2011). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires : Abeledo Perrot.
- Tello Puerta, F. (2015). *Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?* Lima: Derecho y Sociedad.
- Velásquez López-Raygada, P. (2011). Gastos por responsabilidad social y donaciones en la Ley del Impuesto a la Renta. En: *Informativo Caballero Bustamante*. Primera quincena de julio.
- Vallaes, F. (2007). Responsabilidad Social de Las Organizaciones (Parte 1). En: *Strategia: Una Referencia En Gestión y Negocios*, Vol. 4, pp. 15–17.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2014). "El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario". En *THĒMIS-Revista de Derecho*, 64, pp. 101-111.
- Villanueva, W. (Ed.). (2014). *Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial*. Lima: ECB Ediciones.