

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD AL GASTO DE
RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL. LÍMITES Y ALCANCES**

Tesis para optar el grado de Magíster en
Investigación Jurídica

AUTOR

Sara Mónica Benites Mendoza

ASESOR

Francisco Ruiz de Castilla

LIMA – PERÚ

2017

1



RESUMEN

La presente tesis plantea un análisis de los fundamentos tributarios y constitucionales que permitirían la deducción de los gastos en los que las empresas incurren para ejecutar sus políticas de Responsabilidad Social Empresarial, en cumplimiento de parámetros éticos y morales demandados por una sociedad que así lo exige y que es influenciada por la globalización, y cómo es que dichas erogaciones sí se subsumen en los alcances del principio de Causalidad para lograr su reconocimiento como gastos deducibles; dado que, actualmente, la Responsabilidad Social Empresarial se erige como una herramienta de gestión relevante para la obtención de legitimidad social en cualquier organización –y, especialmente, para aquellas que realizan actividades económicas que afectan al medio ambiente y/o la salud de la comunidad- que genera beneficios directos e indirectos para quienes la adoptan, a partir de una revisión de la legislación nacional y latinoamericana en materia de impuestos sobre las ganancias, así como las tendencias jurisprudenciales y doctrinales al respecto, esta investigación evidencia que los gastos asumidos en cumplimiento de las indicadas políticas sí reúnen los requisitos previstos en la normativa tributaria peruana, para la determinación del Impuesto a la Renta empresarial.

ÍNDICE

Introducción	5
Capítulo I	6
El principio de causalidad en la deducción de gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta	
<ul style="list-style-type: none">• La tributación en el régimen económico-social de mercado.• Definición y fundamentos del principio de causalidad aplicable a la deducción de gastos para el Impuesto a la Renta .	8
Capítulo II	55
Responsabilidad social empresarial	
<ul style="list-style-type: none">• Fundamento constitucional de la responsabilidad social empresarial.• La definición “jurídica” de responsabilidad social empresarial a partir del Soft Law.• Materias sobre las que se desarrolla la responsabilidad social empresarial según la ISO 26000 y el objeto de análisis.	56 80
Capítulo III	89
Deducción de los gastos vinculados al cumplimiento de las políticas de responsabilidad social empresarial	
<ul style="list-style-type: none">• Liberalidades y el cumplimiento del principio de causalidad.• Alcances de la deducción de los gastos por RSE según la Administración Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.• Los hechos imputables al contribuyente y la obligatoriedad de asumir dichos gastos.• Alcances de la deducción de los gastos por RSE según la interpretación del Poder Judicial y Tribunal Constitucional.• Tratamiento internacional de las erogaciones vinculadas a RSE, según la doctrina y jurisprudencia de los Tribunales Administrativos Europeos	92 98 111 115 118

• Fundamentos de la deducibilidad de los gastos de RSE: Necesidad, beneficio u obligación.	118
• Lineamientos para la deducción de un gasto por concepto de responsabilidad social empresarial.	132
Conclusiones	136
<i>Anexo: Entrevistas</i>	140
<i>Bibliografía</i>	147



INTRODUCCIÓN

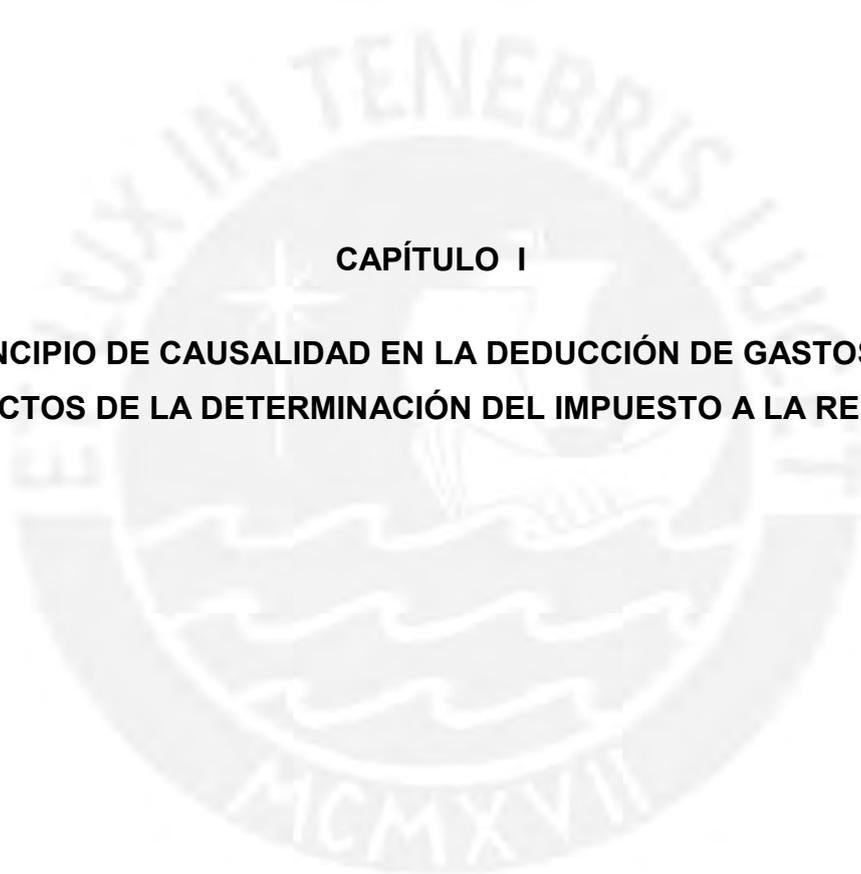
Algunas empresas peruanas vienen adoptando estrategias y enfoques para mejorar su gestión, dentro de los que se encuentran las políticas de responsabilidad social empresarial (RSE).

La responsabilidad social empresarial, como herramienta de gestión de negocios, implica que la empresa adopte parámetros éticos y morales que comulguen y promuevan el respeto a los valores que la sociedad defiende o a los que aspira. En este contexto es que las empresas asumen determinados comportamientos y conductas con la finalidad de generar una oferta de productos y/o servicios, acordes con las exigencias de una sociedad frente a los cambios que se plantean en un mundo globalizado.

En ese sentido, las empresas incurren en desembolsos e inversiones que podrían ser considerados como actos altruistas o liberalidades, por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal y que, por lo tanto, no serían considerados gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

En este orden de ideas, el objetivo de la presente tesis es determinar si, para fines tributarios, los contribuyentes que generan rentas derivadas de la actividad empresarial podrían deducir los gastos incurridos con motivo de la implementación de políticas de responsabilidad social empresarial.

Con la finalidad de verificar la hipótesis planteada en el presente trabajo, analizaremos los fundamentos constitucionales y técnicos tributarios que nos permitan establecer, de acuerdo con el principio de causalidad, la existencia de un vínculo entre los gastos de RSE y las actividades empresariales que justifique su deducibilidad para fines del Impuesto a la Renta.



CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

El primer capítulo de nuestra tesis se encuentra orientado al estudio y análisis de los alcances y contenido del principio de causalidad, que es uno de los principios importantes para la determinación de los gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

En ese orden de ideas, revisaremos los fundamentos constitucionales y técnicos que subyacen al principio de causalidad, dentro del contexto de una economía social de mercado.

I. LA TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN ECONÓMICO-SOCIAL DE MERCADO

En nuestro país, el régimen económico se ajusta a un régimen social de mercado, en virtud del cual “se asegura la competencia y, al mismo tiempo, la transformación de la productividad individual en progreso social, beneficiando a todos, amén de estimular un diversificado sistema de protección social para los sectores económicamente débiles”. (Tribunal Constitucional 2003: fundamento 16, Expediente N° 0008-2003-AI/TC). En tal contexto es que el Estado mantiene un rol orientador en el desarrollo del país.

Este modelo económico encuentra justificación en parámetros de justicia social, tal y como lo reconoce la doctrina económica pues “aunque la solución del mercado libre podrá ser eficiente, no necesariamente ha de ser equitativa de acuerdo con la noción adquirida de la sociedad sobre justicia social, como se expresa en el proceso democrático” (Due y Friedlander, 1977: 9). Es por ello que se afirma que siempre será necesaria la intervención del gobierno para asegurar una asignación de productos entre los miembros de la sociedad, que esta considere equitativa, como puede ser la imposición de impuestos o subsidios adecuados (Due y Friedlander, 1977: 30).

El sustento del indicado modelo reside en los artículos 58 y siguientes de la Constitución Política de 1993, y de acuerdo con el Tribunal Constitucional, como máximo intérprete de la Constitución, se desarrolla con sujeción a los valores axiológicos de libertad y justicia.

Entre los objetivos del régimen económico-social de mercado está la búsqueda por parte del Estado de una sociedad más igualitaria y justa, cuyo máximo objetivo es el bienestar y la dignidad del ser humano.

En este orden de ideas, es el Estado el primer llamado a cumplir este rol, pero ello no implicará que los administrados se excluyan de dicha tarea, ya que para lograr los objetivos constitucionalmente amparados, resulta imprescindible su participación en la consecución de los fines sociales, al amparo del principio de solidaridad¹.

Este principio ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política, en virtud del cual los ciudadanos cumplirían deberes orientados a la satisfacción de necesidades sociales y objetivos comunes² (2011: Fundamento 8, Expediente N° 00004-2010-PI/TC).

Así, mediante la tributación, los ciudadanos aportarán parte de sus ingresos, riquezas y/o patrimonio con terceros, canalizándolo a través del Estado, en

¹ A pesar de no contar con una base en el derecho positivo, el principio de solidaridad ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política, en virtud del cual los ciudadanos cumplirían deberes orientados a la satisfacción de necesidades sociales y objetivos comunes; dicho criterio fue desarrollado en la Sentencia que resolvió el Expediente N° .00004-2010-PI/TC.

² Lo indicado ya había sido puesto de relevancia por el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia que resolvió el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, al pronunciarse señalando que el ciudadano no es únicamente el contribuyente que colabora con el tesoro público, sino también el encargado de colaborar con el Estado para lograr el progreso social.

En este tipo de Estado, el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. (2007: fundamento 21).

proporción a su capacidad contributiva y con sujeción a los límites y parámetros constitucionales. En este escenario, el Impuesto a la Renta adquiere importancia debido a que su principal justificación se basa en razones de equidad; así, la renta se considera como la base más aceptable para distribuir los gastos públicos (Due y Friedlander, 1977: 294).

Desde la perspectiva constitucional, al amparo del deber de contribuir, los privados participarán en la consecución de los fines sociales proporcionando los ingresos necesarios para que el Estado lleve a cabo la correspondiente redistribución de la riqueza, de acuerdo con los principios y criterios ya señalados.

Dicho deber mantiene un carácter implícito en nuestra normativa constitucional, en el artículo 58 de la Constitución Política de 1993.

Entonces, al igual que las personas naturales, las empresas no solo deben cumplir con la determinación y pago de los Impuestos, en orden a su capacidad tributaria, sino que, asimismo, se encuentran obligadas a mantener un comportamiento acorde con las exigencias del régimen social de mercado atendiendo las necesidades propias de la sociedad, en el devenir de las actividades económicas.

II. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTOS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD APLICABLE A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA EL IMPUESTO A LA RENTA

El Estado obtiene la legitimidad para implementar un impuesto sobre las ganancias, denominado en nuestro país “Impuesto a la Renta”, en función a la aplicación del principio de potestad tributaria.

En efecto, Danós Ordoñez lo describe “como la atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos” (1994: 131). Por su parte, el Tribunal

Constitucional señala que en ejercicio de dicha potestad, el Estado se instituye como acreedor de una obligación tributaria de contenido exclusivamente pecuniario, sea cual fuera su naturaleza, y, a su vez, obtiene legitimación para demandar de sus contribuyentes una serie de obligaciones jurídicas de naturaleza no impositiva, basadas en el deber de contribuir (2007: Fundamento 21, Expediente N° 06089-2006-AA)^{3 4}.

Dicha potestad ha sido expresamente reconocida en el artículo 74 de la Constitución Política.

Al ejercer su potestad tributaria, el Estado crea el Impuesto a la Renta teniendo en consideración el principio de causalidad, mediante el cual se garantiza que el gravamen recaiga sobre la renta como una manifestación efectiva de la riqueza, conforme desarrollaremos en los siguientes puntos.

En virtud del indicado principio, debe existir una relación entre el gasto y la generación de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta.

Una primera aproximación a los alcances del principio de causalidad lo encontramos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵, que 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

³ De acuerdo con lo indicado por el Tribunal Constitucional, con motivo de la emisión de la Sentencia que resolvió el Expediente N° 06089-2006-AA (2007: 21):

En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que **asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas**. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un **deber de contribuir basado en el principio de solidaridad** [el destacado es mío].

⁴ Consideramos relevante resaltar que la naturaleza de las prestaciones exigidas por este principio puede mantener naturaleza tributaria o no tributaria, en tanto que el Deber de Contribuir no está ligado a los parámetros de la potestad tributaria. Al respecto, Durán Rojo concluye que “En buena cuenta, se trata de transitar de una relación mandato-obediencia basada en la coerción, a una basada en el consenso de que el Deber de Contribuir es un valor aceptado culturalmente por todos. [...] Ello supondrá convertir a la tributación en un instrumento valiosísimo para la consecución de los fines constitucionales [...]” (2006: 95).

⁵ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: [...] [el destacado es mío].

Como se desprende del indicado dispositivo legal, el principio de causalidad debe entenderse como el vínculo entre un gasto y su necesidad para generar más ingresos o mantener la fuente productora de estos.

Con este primer alcance sobre su definición, corresponde analizar los fundamentos constitucionales y técnicos del referido principio a efectos de determinar, posteriormente, si a su amparo serán deducibles los gastos por RSE.

1.1. Fundamentos constitucionales y técnicos del principio de causalidad

i. Fundamento constitucional de la deducción de gastos de la base imponible del Impuesto a la Renta en una economía social de mercado.

En relación a la posibilidad de deducir gastos, al amparo del principio de causalidad, tenemos que encuentra sentido en el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, y los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad proclamados en el artículo 74 de la Constitución Política, así como en la técnica del Impuesto a la Renta, toda vez que la imposición sobre las rentas debe incidir solo respecto de las utilidades generadas por los sujetos que realizan actividades empresariales, excluyendo así los gastos en los que incurrió para generarlas.

Entonces, cabe revisar también cómo es que los principios constitucionales señalados garantizarían que el Impuesto a la Renta incida únicamente sobre la ganancia; es decir, respecto de la riqueza que califique como utilidad o plusvalía, en función a la capacidad contributiva, como es ampliamente aceptado por reflejar

una concepción general razonable de la equidad (Due y Friedlander 1977: 220), ya que una de las principales medidas del bienestar económico es el ingreso. En ese sentido, la capacidad contributiva implica, que las personas paguen impuestos sobre la base de su capacidad económica relativa.

A su vez, la doctrina precisa:

La capacidad contributiva se refiere a la parte de la riqueza que el sujeto puede destinar para el financiamiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, sin que ello signifique el sacrificio de su proyecto de vida o de su vida, porque así lo ha valorado el legislador con los fines que debe cumplir el Estado, de acuerdo a la Constitución. (Kresalja y Ochoa, 2009: 650).

Asimismo, tributaristas señalan que “la capacidad contributiva parte de la capacidad económica, que se manifiesta en la renta, especialmente en la renta adquirida. La capacidad contributiva está constituida por lo que resta después de deducir los gastos necesarios para la existencia, es decir, la renta disponible” (Palao 2005: 19-25).

Por su parte, el Tribunal Constitucional, al pronunciarse sobre la aplicación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, estableció que solo pueden ser objeto de imposición las manifestaciones de riqueza, al señalar que toda “imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva” (2003: Fundamento 8, Expediente N° 2727-2002-AA/TC).

Como se deduce de lo señalado, la capacidad contributiva delimita la actuación recaudadora del Estado y, además, circunscribirá 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.

Vinculado al principio de capacidad contributiva, tenemos al principio de no confiscatoriedad, que informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas (Tribunal Constitucional 2004: Fundamento 18, Expedientes N°s.004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC).

La relación limitativa entre ambos principios ha sido puesta de relevancia por Danós Ordoñez quien, citando a Gallego Peragón, indica que “la confiscación tributaria supone una violación, por exceso, del principio de capacidad económica. La confiscación se produce cuando se grava la capacidad económica más allá de la capacidad contributiva” (2006: 143).

En suma, podemos concluir que los impuestos no deben conllevar efectos confiscatorios y, por consiguiente, tampoco afectar al patrimonio del contribuyente más allá de las verdaderas manifestaciones de riqueza.

ii. Fundamento técnico del principio de causalidad

El sustento técnico del principio de causalidad, según lo señalado en el punto anterior, lo encontramos en la estructura propia de un impuesto que busca gravar la utilidad neta producidas por los contribuyentes que realizan actividades empresariales.

Desde una perspectiva eminentemente económica, “cualquiera fuere el método para llegar a una definición de la renta con fines impositivos, es necesario distinguir entre gastos de producción –

necesarios para ganar la renta— y gastos de consumo, que significan la utilización de la misma” (Due y Friedlander, 1977: 250-251).

A estos efectos, es pertinente considerar que el aspecto material o base imponible del Impuesto a la Renta debe estar conformado única y exclusivamente por las utilidades, o por todo aquel ingreso que genere un incremento de la renta neta para el contribuyente empresarial (en tanto que fluya desde terceros).

En este orden de ideas, a efectos de garantizar que el gravamen o impuesto sobre las rentas se circunscriba únicamente a la utilidad resultante del desarrollo de las actividades empresariales (de acuerdo con sus fundamentos constitucionales), resulta acorde el reconocimiento de costos, gastos, pérdidas, provisiones y otras deducciones.

En palabras de Héctor Villegas, “las deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora”, de modo que “tales gastos, si son admitidos por la ley y en las condiciones que e esta determina, deben ser restados de las “ganancias brutas” obtenidas en el período” (2003: 718). El maestro también distingue que en todo sistema jurídico existen deducciones de índole “general” y otras “especiales”.

En nuestra legislación, el principio de causalidad se encuentra recogido en el artículo 37 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta, según el cual:

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” [el destacado es mío].

Incluso, complementando dicho principio, nuestra legislación también ha previsto otros criterios⁶ aplicables a la deducción de los gastos, como de **razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, normalidad** para la actividad que genera la renta gravada, así como el de generalidad (para algunos casos).

Al respecto, y siendo que la presente tesis tiene por objetivo verificar si los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial pueden ser deducibles, cabe preguntarnos qué debemos entender por “gastos necesarios”; para lo cual será importante analizar la regulación nacional y la doctrina general, así como la jurisprudencia internacional sobre el particular.

1.2. La necesidad del gasto como factor determinante de su deducción

Sobre el carácter necesario del gasto, cuya deducción es admitida por la Ley del Impuesto a la Renta, advertimos que el legislador no presenta mayor desarrollo normativo que el propuesto en el artículo 37 de dicha Ley.

Sin embargo, de la revisión del referido artículo advertimos que el gasto será necesario en tanto exista un vínculo entre dicho gasto y la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente que la produce. Como resulta evidente, la normativa no precisa los alcances de dicho vínculo, es decir si tal conexión debe entenderse de forma amplia o restringida (directa o indirecta), toda vez que solo excluye los gastos cuyas deducciones hayan sido expresamente prohibidas en la normativa.

⁶ Aprobados mediante la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, que modificó el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, en nuestra opinión, dicha vinculación debe entenderse de forma amplia, abarcando no solo a las erogaciones estrictamente indispensables, sino también a aquellas no indispensables, pero convenientes, o que potencialmente podrían coadyuvar a la generación de la renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de tales rentas; bajo esta interpretación, la relación causal también admitiría la existencia de beneficios indirectos y/o potenciales, conforme desarrollaremos a continuación.

Bajo esta línea, encontramos que el aspecto determinante de la necesidad del gasto, viene dado por el análisis de la finalidad que buscan o persiguen determinados gastos, y no por el carácter imprescindible, ineludible o indispensable de los mismos.

Al respecto, conforme da cuenta Durán Rojo:

Hay un sector de la doctrina comparada que se adscribe a sostener que el gasto necesario debe entenderse como un gasto imprescindible; esto es que lo necesario deba entenderse referido a la imposibilidad de sustraerse de dicho gasto para obtener el ingreso correspondiente. De hecho, en España, la jurisprudencia administrativa exigía que se pruebe la derivación de los ingresos de los gastos o, lo que es lo mismo, la existencia de la obligatoriedad o imposibilidad para sustraerse de los mismos para considerarlos deducibles” (2009: 10).

Es más, a decir de García Mullín (1978: 122), “todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que **sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa** con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad” [el destacado es mío].

No obstante ello, hace más de una década, el Tribunal Fiscal peruano⁷, viene aplicando un criterio flexible y amplio, ya que también considera que

⁷ En la actualidad, la línea interpretativa del Tribunal Fiscal puede ser denominada “causalidad indirecta”.

existe una relación de necesidad en la medida que el gasto resulte **conveniente** para que el contribuyente genere ingresos o mantenga la fuente de la cual estos provienen; dichos criterios han sido claramente aplicados en las Resoluciones de Tribunal Fiscal N°s. 16591-2010, 3104-4-2010, 3942-5-2010, 1828-2-2009, 556-2-2008, 6983-5-2006, 8318-3-2004, y 2607-5-2003.

Dicha interpretación amplia fue aplicada por el Tribunal Fiscal, con motivo de la emisión de la Resolución N° 016591-3-2010 que “el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad” (2010: 45).

A esta posición también se suscribe gran parte de la doctrina peruana, como Fernández Origgi, quien justifica dicha posición de la siguiente forma:

Cabe considerar que normalmente existirán un sinnúmero de gastos los cuales no se puedan relacionar en forma directa e indubitable con la producción de rentas gravadas pero que, sin embargo, efectivamente sirven y están destinados a generar rentas, sea por una vía productiva o por mantener o acrecentar la fuente productora. Sobre ésta última afirmación podemos recalcar que, no solamente deben ser considerados deducibles los gastos específicamente direccionados y relacionados a la producción de rentas y al mantenimiento de la fuente, sino que también deberán aceptarse como deducibles conceptos aplicados por ejemplo, a la ampliación de actividades, es decir en el incremento del espectro empresarial o en la diversificación de los negocios” (2005: 39).

Desde esta perspectiva, las erogaciones que resulten no indispensables para la empresa, tales como aquellas de carácter conveniente o que conduzcan a resultados infructuosos, también serán deducibles debido al **carácter potencial (indirecto)** o real (directo) del beneficio. En torno al tema, resalta el comentario de Montestruque Rosas sobre el particular:

No todos los gastos incurridos por la empresa son directamente necesarios para la obtención de los ingresos, sin que ello impida reconocer su deducibilidad para efecto de determinar la renta neta del ejercicio, como es el caso de los denominados “gastos convenientes” a la actividad gravada, como son los gastos de representación, los de atención al personal, los gastos promocionales que implican entrega de bienes, cobranza, y otros que se encuentren relacionados con los ingresos. En estos términos, 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.

De esta forma, la relación de causalidad debe ser entendida como un concepto amplio, que lleva implícita una interpretación flexible del gasto, debiendo distinguirse solamente entre ingresos y gastos que guardan una relación de causalidad con la actividad empresarial, con independencia del resultado que consignan; y gastos que no guardan relación con la actividad generadora de renta (por ejemplo, los gastos personales o privados, gastos ajenos al negocio) (2005: 18).

No obstante la interpretación mayoritaria, aun advertimos posiciones controversiales por parte del intérprete oficial de la normativa tributaria en aquellos supuestos en los que el beneficio no se obtiene de forma inmediata o directa; así también lo advierten Alex Córdova y Lorena Barrenechea, al señalar lo siguiente en torno al análisis del cumplimiento del principio de causalidad en los gastos:

Cuando se efectúa un análisis respecto de la causa de un egreso, tiene que tomarse en cuenta el aspecto subjetivo involucrado en su realización; esto es, la intención u objetivo perseguido por el sujeto que lo realiza (por ejemplo, si el motivo es puramente altruista o, por el contrario, si se origina en los propios fines empresariales destinados a la generación de renta gravada).

En el análisis de la relación de causalidad también debe tomarse en cuenta la realidad o el contexto social, económico, cultural y político en el que se desenvuelve la empresa y las situaciones de hecho que giran en torno al desarrollo de las actividades empresariales, las cuales van más allá de las consideraciones de orden legal preestablecidas, que son superadas por aspectos de la realidad específica de nuestro país y que el Derecho no puede desconocer” (2013: 369).

Y es que, como indica Santiváñez Guarniz, la tarea de determinar los gastos necesarios o no para los negocios es compleja, toda vez que debe considerar aspectos adicionales a los legales, tales como el giro del negocio, la proporcionalidad del gasto, entre otros; en ese sentido es que la especialista señala que:

Dentro de la normativa internacional, no se conoce alguna norma contable, económica o financiera que regule qué gastos son necesarios o no para los negocios, salvo el principio de asociación que vincula el gasto relacionado con un ingreso (conocido como principio de causalidad).

[...].

La determinación, para efectos tributarios, con exactitud, de la causalidad entre ingresos y gastos es una tarea, en muchos casos, muy compleja y, a nuestro entender, deben tomarse en cuenta aspectos principales del negocio como plan estratégico, objetivos y metas a corto y largo plazo, estrategias de posicionamiento, procesos internos y estrategias en relación con el personal con la finalidad de determinar, al menos en forma razonable la mencionada causalidad (2009: 17-22).

Así, el propio Tribunal Fiscal resalta que la aplicación del principio de causalidad también debe atender a factores tales como la normalidad, generalidad y necesidades propias del negocio; así, mediante la Resolución N° 3625-10-2014, el Colegiado señaló que:

El principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia y deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo y potencial. En tal sentido, dado que la actividad del contribuyente consiste en la prestación de servicios de agencia naviera, no resulta razonable que la Administración Tributaria sustente sus observaciones en la falta de presentación de los conocimientos de embarque por fletes conseguidos “como consecuencia de dichos viajes realizados al exterior”, ya que ello significaría circunscribir la deducibilidad tributaria a las erogaciones de carácter directo, lo cual no se encuentra arreglado a ley (2014: 5).

Complementariamente, mediante la Resolución N°2470-10-2011, el Colegiado interpretó lo siguiente:

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 06769-5-2003 los gastos deducibles del Impuesto a la Renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etcétera., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no. (2011: 7).

Las particularidades del análisis han sido puestas a prueba por el Tribunal Fiscal en la resolución de diversos casos, tales como el de la deducibilidad de penalidades, compensación de daños, o la de aquellos casos vinculados a negocios infructuosos, ya que en ambos supuestos, los gastos no tienen directa vinculación con la generación de ingresos gravados con el Impuesto; como ejemplo de ello tenemos:

RTF N° 17929-3-2013:

Atendiendo a que la penalidad pactada entre las partes, materia de reparo, proviene de los riesgos propios de la actividad de la recurrente, las erogaciones cumplen con el principio de causalidad (2013: 20).

RTF N° 11450-5-2011:

El pago de la prima es gasto deducible al cumplir con la causalidad, toda vez que elimina el riesgo de obtener pérdidas en la posición que se toma en el contrato de opción, siendo que se obtiene el derecho mas no la obligación de ejercerla, y en la medida que se trata de una operación de cobertura con recursos orientados al capital de trabajo y actividades operativas. (2011: 47).

RTF N° 4754-3-2014:

Son deducibles los gastos por entregas de víveres, agua y medicinas a la población afectada, si tuvieron como propósito específico resarcir los daños

causados por el derrame de crudo en aguas cercanas a las localidades, aliviando la imposibilidad de las poblaciones afectadas de las comunidades ribereñas, del consumo de sus aguas y de sus productos hidrobiológicos. (2014: 15).

A través de los fallos señalados, el Tribunal Fiscal reconoció la posibilidad de deducir egresos que tuvieron como objetivo reducir o eliminar el riesgo de generar pérdidas, en aquellos supuestos en que estas resulten inherentes a la actividad económica desarrollada por el contribuyente, así como de aquellos destinados a resarcir daños causados por el comportamiento o responsabilidad del contribuyente, incluso cuando no existe una obligación judicial o coacción legal para proceder con ello; destacando así el carácter indirecto de la causalidad.

En general, gran parte de la doctrina nacional reconoce que el Tribunal Fiscal muestra avances en cuanto a la interpretación del principio de causalidad, tal y como pone de relevancia Durán Rojo:

Como se puede ver, el TF está desarrollando una línea argumentativa para adscribirse a las corrientes amplias y permite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo indirecto o mediato. A tal efecto, tuvo que considerar en su propio razonamiento criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en relación con la actividad económica [...] (2009: 9-11).

Es evidente que sí se han dado avances en cuanto a la aceptación de la deducción de los egresos incurridos por los contribuyentes para reducir los riesgos inherentes a sus actividades, que pueden mellar la viabilidad de sus respectivas actividades económicas. En ese sentido, coincidimos con Picón al determinar que, en general, debe entenderse que bajo el alcance de esta noción **el contribuyente podrá deducir todo gasto que inclusive apunte a evitar que la fuente de ingresos del contribuyente se ponga en riesgo (2003: 288-295).**

Por lo tanto, la necesidad del gasto entonces no deviene de su carácter obligatorio o inevitable, respecto de la generación de la renta o

mantenimiento de su fuente, sino del hecho que debe existir una **“necesaria conexión”** en el sentido de que debe analizarse la finalidad de la realización del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente.

1.3. Otros criterios que permiten la deducción de los gastos en nuestra Ley del Impuesto a la Renta

El análisis de causalidad de los gastos también debe observar los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad; para efectos de la presente tesis, nos circunscribiremos al análisis de la normalidad.

Uno de los criterios establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que nos interesa especialmente, se orienta a exigir que la erogación resulte normal para el giro del negocio, atendiendo a las particularidades del mismo; esta característica implica que la necesidad del gasto también podría delimitarse en función del rubro económico del contribuyente.

En efecto, en tanto que los contribuyentes de rentas empresariales pueden dedicarse a determinados rubros, cada uno con prácticas comerciales específicas, diversos usos y costumbres, es posible que un gasto sea deducible por tratarse de uno consustancial con el giro de negocio, mientras que para otro contribuyente podría no resultar deducible; a modo de ejemplo, encontramos que para los contribuyentes que se desarrollan en los rubros de pesca, es usual asumir gastos vinculados al agasajo a los trabajadores y operarios por el “Día del Pescador”, mientras que tratándose de empresas que prestan servicios notariales, este tipo de eventos y agasajos no tendrán vinculación con el giro del negocio.

Ello ha sido puesto en relevancia por el Tribunal Fiscal, a través de sus pronunciamientos, conforme se aprecia en las Resoluciones N°s. 1601-3-2010 y 2455-1-2010; en esta última resolución, el Colegiado reconoció

que las sumas entregadas a los trabajadores sin existir una obligación legal o contractual expresa que así lo establezca, califica como una operación normal (2010: 5).

En general, de acuerdo con nuestra legislación, **la validación de un gasto como deducible para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, se ajustará en el cumplimiento del principio de causalidad, y se delimita gracias a los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad;** complementariamente, el contribuyente debe contar con elementos que acrediten la relación de necesidad y la fehaciencia del gasto, teniendo en cuenta las particularidades del negocio del contribuyente y la naturaleza de sus operaciones –además de otros requisitos formales que no resultan relevantes de señalar a efectos de la presente tesis–, de manera que la conjugación de todos estos elementos permitirá acreditar la deducibilidad del gasto en los términos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta.

En este orden de ideas, nuestra investigación encuentra respuesta y respaldo en una interpretación amplia del principio de causalidad, establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en la doctrina nacional.

A efectos de evaluar los fundamentos de dicha oposición, resulta relevante establecer en qué casos se configura una liberalidad, su admisibilidad desde nuestra normativa tributaria, y la posición de la jurisprudencia al respecto.

1.4. El principio de causalidad en la normativa y jurisprudencia internacional

La normativa tributaria peruana no fue la única en adoptar el criterio de necesidad del gasto y la generación de ingresos, ya que gran parte de la normativa y jurisprudencia internacional han adoptado el mismo

parámetro para la determinación de la base imponible del impuesto sobre las ganancias; no obstante lo señalado, hemos encontrado que la interpretación de la referida relación de causalidad sí varía en cada jurisdicción, y que en la mayoría de casos los tribunales fiscales han optado por interpretaciones restrictivas del concepto de necesidad del gasto.

A continuación, detallamos los hallazgos en las principales jurisdicciones latinoamericanas y europeas:

i. Deducibilidad de los gastos en Chile

En el esquema planteado por la Ley de Renta de Chile⁸ se contempla, de forma tácita, el principio de causalidad aplicable a la determinación de las rentas empresariales afectadas con el gravamen, ya que en el artículo 31 de dicho dispositivo se estableció que serán deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, siempre que estos se acrediten o justifiquen de forma fehaciente ante la Administración Tributaria.

Así, tenemos el artículo 31 de la ley indicada:

Artículo 31.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los **gastos necesarios** para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, *station wagons* y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios

⁸La Ley se aprobó mediante el Decreto Legislativo N° 824.

similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente” [el destacado es mío].

De manera similar al caso peruano, el legislador chileno optó por hacer una referencia a la necesidad del gasto, pero no elaboró una definición de “necesidad” y se limitó a incorporar un listado enunciativo de gastos deducibles para las sociedades, entre ellos destacan: los incurridos respecto de bienes o activos destinados al giro del negocio, los incurridos en el extranjero y los relacionados con los trabajadores o los hijos de estos.

A partir del texto citado del artículo 31 de la Ley de Renta, podemos deducir que la normativa también considera al giro del negocio del contribuyente como un factor a tener en consideración para determinar si un gasto es necesario o no.

Al respecto, entre otros requisitos⁹, tanto el Servicio de Impuestos Internos chileno (en adelante, SII) como los Tribunales Tributarios y Aduaneros exigen que se traten de **gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio** en relación con el giro del negocio, teniendo en cuenta además que deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta el cumplimiento de los siguientes requisitos, de forma copulativa¹⁰.

⁹ Entre los otros requisitos analizados para aceptar la deducción del gasto, el Tribunal exige (i) que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; (ii) que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y (iii) que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el SII, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

¹⁰ Los requisitos han sido reiterados por el SII, especialmente en el Oficio N° 336, de fecha 24 de febrero de 2010.

Así, la Administración Tributaria chilena interpreta que la deducibilidad de un gasto se permitirá en tanto reúna los siguientes requisitos, de forma conjunta:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no solo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes (Servicio de Impuestos Internos 2017: fundamento 2, Oficio N°. 3229).

Sin embargo, mediante el Oficio N° 2984, del 28 de octubre de 2016, la Administración Tributaria chilena reconoció que la relación causal no exige un resultado positivo o la generación de utilidad en estricto; a estos efectos, citamos el indicado criterio:

La necesidad del gasto implica determinar, en cada caso concreto, considerando las circunstancias particulares de la actividad o negocios desarrollados por el contribuyente, si el tipo o clase de desembolso incurrido, favorece y ayuda a la actividad generadora de la renta afecta a IDPC.

En este sentido, el artículo 31 de la LIR, exige una correlación entre el desembolso y la generación de la renta afecta a impuesto, siendo relevante que aquel contribuya a la producción de la renta tributable. En todo caso, **la norma no exige que el gasto conlleve la obtención de un resultado positivo o utilidad en el mismo período por el contribuyente, bastando apreciar una vinculación entre el gasto incurrido y su incidencia en el resultado de la gestión de negocios en su globalidad**, analizada esta necesidad desde el punto de vista tributario y en conformidad con el citado artículo 31 (Servicio de Impuestos Internos 2016: Fundamento 2) [el destacado es mío].

Adicionalmente, en otros pronunciamientos la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal chilenos señalaron lo siguiente:

- Tratándose de pavimentación de avenidas, con la finalidad de mejorar las rutas que un contribuyente utiliza para prestar servicios de transporte a empresas navieras y exportadores e importadores, para evitar los costos de mantención de los vehículos, el SIC se pronunció rechazando la posibilidad de deducir el referido gasto, en tanto que se generaría un beneficio para la comunidad en general, y no tendría origen en una contraprestación o servicio directo a recibir por el contribuyente (Servicio de Impuestos Internos 2007: Fundamento 2, Oficio N° 2841).
- Respecto de un contribuyente cuya planta de producción se encontraba paralizada, pero que no obstante ello habría generado gastos vinculados a esta, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos contempló mediante Sentencia emitida el 28 de octubre de 2015, **que no correspondía aceptar la deducción** de dichos gastos, aun cuando se cuente con evidencia de su fehaciencia, en tanto

que no se verificaba una relación directa entre el gasto y el ingreso (2015: Fundamento sexto, RIT GR-12-00059-2014).

- En cuanto a los gastos incurridos por un contribuyente (dedicado a la extracción y comercialización de petróleo) para la recuperación y saneamiento de un terreno y las aguas subterráneas, que habría sido abandonado por este, la Administración Tributaria chilena interpretó que constituían **gastos deducibles** en tanto que la normativa en materia de medio ambiente exigiría dicho saneamiento, como obligación legal (Servicio de Impuestos Internos 2010: Fundamento 4, Oficio N° 336)¹¹.

- En relación con los gastos incurridos por un contribuyente a consecuencia de poner a disposición un helicóptero y personal para el rescate de miembros del ejército, en situación de peligro, el SII señaló que resultaban **gastos deducibles** en tanto que el propio contribuyente generó un video institucional a partir de dicha experiencia, el mismo que forma parte de los planes de motivación de la empresa y, en otros casos, puede ser exhibido a clientes a objeto de graficar la experiencia de los pilotos y la calidad y adaptabilidad de sus aeronaves (2007: Fundamento 5, Oficio N° 3229).

- Sobre el gasto por obras tendientes a mitigar el impacto ambiental que produce una actividad o proyecto, la Administración Tributaria señaló que resultarían deducibles en la medida que sean obligatorias para el contribuyente y no una mera liberalidad (Servicio de Impuestos Internos 2009: Fundamento 3, Oficio N° 1373).

Al igual que en nuestro país, la normativa tributaria chilena también exige el establecimiento de una relación causal entre el gasto y la generación de renta no restrictiva; a pesar de las interpretaciones

¹¹ Dicha opinión fue expedida mediante Oficio N° .336, de fecha 24 de febrero de 2010.

particulares emitidas por la propia Administración Tributaria y los Tribunales Fiscales de dicho país, que hasta hace algunos años defendían una interpretación predominantemente restrictiva de dicha causalidad.

En específico, tratándose de los gastos por responsabilidad social empresarial, en las directivas de la Administración Tributaria de Chile podemos encontrar un primer acercamiento a la deducción de estos conceptos, al permitir la deducción de los gastos vinculados a la construcción y mejoramiento de caminos públicos.

Efectivamente, mediante la Circular N°49, del 31 de agosto de 2006¹², se establecieron los parámetros para la deducibilidad del gasto relativo a la construcción y mejoramiento de caminos u obras viales de uso público; no obstante dicho avance, no es posible afirmar que exista posibilidad que tal criterio pueda extenderse a otro tipo de gastos sociales, por lo que las empresas deberán evaluar la deducibilidad de estos gastos, con sujeción a los parámetros previstos en la indicada circular.

Así, lo ha entendido la Administración Tributaria chilena al indicar que con relación a la deducción como gasto de las sumas invertidas por empresas privadas en la construcción y mantenimiento de líneas férreas que se conecten a las vías troncales de propiedad de una empresa estatal, dichas erogaciones no resultaban deducibles en tanto que se trataba de un caso distinto al regulado en la aludida Circular N° 49 (SII 2009: Fundamento 2, Oficio N° 683).¹³

¹² La aplicación y alcances de la instrucción contenida en la Circular N° 49 fue confirmada por el Oficio N° 3.286 de 12 de noviembre de 2009, por el Departamento de Impuestos Directos de Chile.

¹³ En el fundamento 2 del Oficio N°683 se indicó:

2.- Sobre el particular, en primer término es preciso señalar que por tratarse de hechos y consideraciones de derecho completamente distintas, no resultan aplicables en este caso las disposiciones de la Circular N°49, de 2001, de este Servicio, la que se refiere a la aceptación como gasto necesario para producir la renta para los efectos de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las cantidades que desembolsen las empresas en la construcción y mejoramiento de caminos públicos.

De lo expuesto, es posible sostener que aun cuando la normativa chilena contempla que la deducción de gastos dependerá de su necesidad, la interpretación respecto de los alcances y límites de la indicada relación causal viene evolucionando a una de tipo amplia.

En conclusión, consideramos que al día de hoy, los Tribunales Fiscales y/o la Administración Tributaria chilena no admitirían la deducibilidad de cualquier otro gasto incurrido por los contribuyentes con motivo de la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial.

ii. **Condiciones para la deducibilidad de los gastos en Argentina**

En materia impositiva, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley N° 20.628, es la norma equivalente a la Ley del Impuesto a la Renta peruana, y en su artículo 80 contempla que constituyen gastos deducibles aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por dicho impuesto:

Artículo 80. Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados **para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina**. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.

Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras [el destacado en mío].

De forma parecida a lo que ocurre en nuestra normativa, en la Ley de Sociedades argentina también distinguen entre las deducciones generales y las particulares, observando el juzgador como pautas para su deducción que deben de tratarse de **gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias** (Cámara

Contencioso-Administrativa Federal 1999, Causa N° 2651/99); sobre estas características, tenemos que se incluye de forma textual, el parámetro de conservación de la ganancia, lo cual no ha sido previsto expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta peruana.

En cuanto a la interpretación acerca de los alcances de la deducibilidad de los gastos, la tendencia de los Tribunales Administrativos es la de admitirla en la medida que la finalidad del gasto esté encaminada a lograr la ganancia o mantenerla y conservarla, para lo cual realizan análisis pormenorizados de las circunstancias particulares de cada caso; así, al resolver el Expediente N°39105/2014, la Cámara Contencioso-Administrativa Federal- Sala IV se suscribió a la interpretación amplia de necesidad del gasto, al establecer que no debe ceñirse a lo indispensable:

En efecto, todos los gastos realmente incurridos son deducibles mientras lo hayan sido para obtener o conservar ganancias gravadas, ello es así en el supuesto de ser deducibles en la forma que la ley disponga y esto significa que lo serán al devengarlos o percibirlos, según corresponda de acuerdo con las normas legales. En ese sentido, se ha dicho que la deducción no debe depender de la efectiva obtención de rentas pues, aunque el producto sea un quebranto, la causa de aquella es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido. Y también, que “podemos decir que, para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable que se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta entre el gasto y la actividad destinada a obtener la renta. El criterio de causalidad a emplear debe ser amplio: gastos necesarios no es sinónimo de gastos imprescindibles. (2014: considerando VI).

Asimismo, puede resultar interesante citar la Sentencia del 12 de agosto de 2014 emitida por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación Argentino, en el que estableció lo siguiente:

Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea “necesario”, es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que

a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente, sino por su relación con el propósito que se busca (2014: Considerando V, Expediente N°36.094-I).

Además, mediante la sentencia del 28 de mayo de 2004, emitida en por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación Argentino, se confirmó una multa impuesta por la DGI al director de una entidad financiera:

Desde que dedujo indebidamente del impuesto a las ganancias la multa que le fuera aplicada por el Banco Central sin que exista la necesaria conexión entre el gasto mencionado y la obtención, mantenimiento o conservación de la renta, pues tal calificación implica la realización o no de la erogación tiene algún efecto directo o indirecto, en los ingresos del contribuyente o en la fuente que los genera o que sin esos gastos la fuente perecería o se desmerecía (2004, causa Goldstein Eduardo).

Por su parte, la Administración Tributaria argentina, mediante el Dictamen N° 77/95 de la Dirección de Asesoría Técnica Argentina, concluyó que **"el concepto de gasto necesario, involucra a aquellos que se agotan o consumen en la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas"** (1995, Dictamen N° 77/95) [el destacado y subrayado son míos].

Al respecto, nótese que si bien la normativa distingue entre la finalidad del gasto, los tribunales administrativos mantienen una posición flexible en torno a la relación causa-efecto señalada.

Resulta interesante resaltar que dicha posición amplia es el resultado de una evolución, como da cuenta Giuliani Fonrouge:

La Corte Suprema de la Nación llegó a interpretar que el carácter de necesario se contrapone al de voluntario y espontáneo, o sea que para ello debe haberse obrado sin libertad y por impulso de causas determinantes a las cuales es imposible sustraerse, faltar o resistir, porque inevitablemente han de suceder³. Pero, de haber prevalecido una doctrina tan extrema, impediría la deducción de gastos que, antes en el impuesto a los réditos y hoy en el impuesto a las ganancias, se admiten sin tener tales caracteres; por lo cual nos inclinamos a la conceptualización de gasto necesario que dio el Tribunal Fiscal en la causa

“Acford SAC” al establecer que ese concepto de “necesidad” es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones⁴. Y tal fue el criterio que inspiró la modificación del impuesto a los réditos en la reforma el 1946 (decreto 14.338/46), cuando amplió las deducciones para la renta de 3ª categoría a todos los gastos inherentes al giro del negocio y que también motivó fallos del mencionado Tribunal Fiscal (1980: 170).

Como puede advertirse, en tanto que nos encontramos ante un concepto relativo, la deducción se validará en la medida que los hechos propios del giro comercial coloquen a la empresa en la necesidad de adoptar decisiones en la esfera económica, originándose gastos realmente efectuados para la **realización de actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de sus posibilidades y conveniencias**. Es importante mencionar también que, al analizar la causalidad de los gastos, los tribunales fiscales de este país apelan a factores adicionales a la deducibilidad del gasto, tales como la razonabilidad.

Adicionalmente, cabe señalar que en la legislación argentina no se contemplan disposiciones específicas para la deducción de gastos vinculados a políticas de responsabilidad social corporativa, pero se permiten expresamente las siguientes deducciones:

Artículo 81. De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: [...]

c) Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones, comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 20 cuyo objetivo principal sea:

1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA dependiente del MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACIÓN.

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACIÓN, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Como se desprende del artículo 80, aun cuando no se alude directamente al criterio de necesidad, sí se establece una relación de causa-efecto entre el gasto y su incidencia sobre la obtención de rentas, y el mantenimiento o conservación de dichas ganancias, lo cual implica una alusión indirecta al mantenimiento de fuente productora de las indicadas rentas; siendo ello así, encontramos que en la Ley de Sociedades argentina también existen puntos de conexión con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta peruano.

En suma, según lo analizado en la normativa argentina, existen parámetros similares a los establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta peruano, que permitirían deducir los gastos siempre que su finalidad sea la de generar renta o mantenerla (entendemos, su fuente productora), e incluso contempla expresamente la posibilidad de deducir los gastos relacionados con la conservación de la ganancia, a diferencia de nuestra legislación. Así también, prevé la deducción de gastos con fines sociales, siendo que a nivel jurisprudencial subsiste un

criterio flexible que confirmaría la aplicación de un criterio amplio de causalidad.

iii. La deducción de gastos en Colombia

Conforme a lo dispuesto en el artículo 107 del Decreto N°624 de 1989, serán deducibles las expensas necesarias:

Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles.

Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Como se desprende del texto normativo colombiano, serán deducibles los gastos siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad; estos parámetros son similares a los utilizados por nuestra legislación.

En cuanto a la interpretación de la indicada relación de necesidad, el Consejo de Estado, como máximo ente resolutor en materia de impuestos, se ha pronunciado en los siguientes términos:

Sentencia emitida el 31 de marzo de 2011 por el Consejo de Estado - Sección Cuarta:

[...] Así, causalidad, necesidad y proporcionalidad con las actividades productoras de renta, son condiciones *sine qua non* para la procedencia de los costos y deducciones que de paso sea anotar, se rigen por el principio de taxatividad, en cuanto es la propia Ley que las autoriza, de manera que los

conceptos a los que el legislador tributario no les ha dado esa connotación, se entienden excluidos para efectos de determinar la renta anual del contribuyente.

La relación de causalidad implica una relación causa-efecto entre los costos y gastos efectuados durante el periodo gravable y la actividad generadora de renta. Por su parte, la necesidad representa lo imprescindible del gasto en la generación de los ingresos percibidos por el contribuyente, en oposición a los pagos inútiles o los efectuados por mera liberalidad; y, a su turno, la proporcionalidad indica la medida o correcta correspondencia entre las expensas efectuadas y la actividad a la que sirven.

En conclusión, el reconocimiento de los gastos como deducibles en el impuesto sobre la renta está estrictamente sujeto a las previsiones legales, por lo que se reitera que para que procedan las deducciones se deben cumplir los presupuestos esenciales, además de los que especiales que se establecieron para su procedencia. [...] (2011, Sentencia N° 17001-23-31-000-2003-01159-01-16285).

Como muestra de la aplicación del criterio señalado, encontramos también los siguientes fallos emitidos por el Consejo de Estado:

- Respecto a los pagos laborales, que sean deducibles en materia de Impuesto sobre la Renta, deben cumplir con los presupuestos esenciales de causalidad, necesidad y proporcionalidad para ser aceptados fiscalmente como gastos (2005, Expediente N° 11001-03-27-000-2003-00099-01).¹⁴
- Tratándose de gastos relativos al pago de cuotas de afiliación y sostenimiento a clubes, alojamiento de ejecutivos, y otros similares, la Sala resolvió que en tanto que la actividad desarrollada por el contribuyente era la exploración y explotación de petróleo y gas natural, las erogaciones no resultaban necesarias ni guardaban relación de causalidad con

¹⁴ Sala de lo Contencioso-Administrativo del Consejo de Estado, de fecha 13.10.2005.

dichas actividades (2010, Expediente N° 25000-23-27-000-2006-00792-01).

- El pago de suscripciones a publicaciones de carácter financiero y económico o noticioso, por parte de una empresa vinculada al rubro farmacéutico carece de relación causal con la renta, y por tanto no califican como gastos necesarios para el desarrollo normal del objeto social (2009, Sentencia N° 16717).¹⁵
- En cuanto a los gastos asumidos por el mantenimiento de bienes recibidos en dación en pago, el Consejo determinó que existía una relación de causalidad, en tanto que se trataban de obligaciones para conservar los bienes en condiciones de uso y era normalmente acostumbrado que las empresas incurran en este tipo de gastos (2011, Sentencia N° 17075).¹⁶

Asimismo, advertimos que la jurisprudencia toma en consideración, de forma adicional al criterio de causalidad, la normalidad del gasto, en relación con el giro del negocio:

La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera, que para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad (Sala de lo Contencioso-Administrativo 2009: 14, Radicación N° 25000-23-27-000-2005-01893-01 (16717)).

A partir de los pronunciamientos citados, no cabe duda que el Consejo de Estado mantiene una línea de interpretación restrictiva en cuanto a la determinación de la relación de causalidad de las deducciones; en

¹⁵ Dicho criterio fue desarrollado en la Sentencia N° 16717, emitida por el Consejo de Estado, el 11 de noviembre de 2009.

¹⁶ Dicho criterio fue desarrollado en la Sentencia N° 17075, emitida por el Consejo de Estado, el 10 de marzo de 2011.

efecto, para dicho órgano resolutor, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen-efecto con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente.

En ese sentido, la tendencia jurisprudencial indicada dista de la adoptada por el Tribunal Fiscal peruano que, conforme hemos señalado en los puntos precedentes, sí admite la deducción de gastos que potencial o convenientemente puedan incidir en la generación de rentas gravadas, No obstante lo indicado, podemos encontrar alguna semejanza con el Tribunal peruano, que reside en la aplicación del criterio de normalidad del gasto, que es invocado por el citado Tribunal como elemento relevante en el análisis de causalidad de las erogaciones.

De lo expuesto, evidenciamos que la interpretación del Consejo de Estado colombiano se basa en el análisis de la finalidad del gasto pero con una inclinación eminentemente restringida de la relación causa-efecto entre la erogación y la generación de renta, en virtud de su normativa, sin consolidarse como una relación amplia de la indicada causalidad.

iv. La deducción de gastos en Venezuela

En la República Bolivariana de Venezuela, la ley N° 38.628, Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece que son deducibles los egresos causados, normales y necesarios, con la finalidad de producir un enriquecimiento, y además contempla un listado de conceptos que pueden ser objeto de deducción por los contribuyentes; a estos efectos, citamos la disposición pertinente:

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo

disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

En ese sentido, observamos que, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 37 de nuestra legislación en materia de Impuesto a la Renta, la normativa venezolana exigiría que se produzca un enriquecimiento como requisito para el reconocimiento de los gastos, sin aludir al mantenimiento de la fuente productora del indicado enriquecimiento, o a la conservación de la ganancia.

De otro lado, en relación con los gastos por responsabilidad social empresarial, advertimos que la legislación venezolana sí mantiene una regulación específica, en el Parágrafo Duodécimo de la misma ley, como se cita a continuación:

Parágrafo Duodécimo: También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos. Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de este hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados. La deducción prevista en este párrafo procederá solo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

La deducción de ciertas liberalidades en la ley citada constituye una innovación, en comparación con el resto de normativas analizadas (incluyendo la nuestra), al reconocer su admisibilidad en tanto mantengan una finalidad social.

Entonces, tenemos que la normativa tributaria venezolana sí permitiría la deducción de gastos ejecutados al amparo de políticas de responsabilidad social empresarial, a diferencia de lo que ocurre en la Ley del Impuesto a la Renta peruana, e incluso de forma más amplia que la normativa chilena (camino públicos), que a pesar de contemplar la deducción de ciertas donaciones, no prevé la deducibilidad de los gastos en cumplimiento de responsabilidad social de manera expresa.

v. Deducción de gastos en El Salvador

La deducción de gastos en El Salvador también se realiza en tanto estos resulten necesarios para la producción de la renta o el mantenimiento de la fuente productora, excluyéndose así a todos aquellos que guarden relación con la generación de rentas no gravadas; lo indicado fue establecido en los artículos 28 y 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aprobada mediante Decreto N° 134, que citamos para mayor ilustración:

Artículo 28. La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca. En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el código tributario estipulan para su deducibilidad. No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Artículo 29. Son deducibles de la renta obtenida:

Gastos del negocio

- 1) Los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo, la propaganda, libros, impresos, avisos, correspondencia, gastos de escritorio, energía eléctrica, teléfono y demás similares.

En consecuencia, es posible apreciar que los parámetros establecidos por la normativa salvadoreña son similares a los acogidos por el legislador peruano, en tanto que aluden a la relación de necesidad entre la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora de esta, y además al carácter normal o propio del giro de negocio.

Sobre esta base normativa, tal y como ocurre en el caso peruano, a partir de la Ley del Impuesto a la Renta salvadoreña sí sería posible sostener una lectura amplia de la relación causal entre el gasto y los beneficios, y por tanto de la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial.

vi. **Deducción de gastos en México**

De acuerdo con los artículos 25 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana, las deducciones autorizadas deberán, entre otros requisitos¹⁷, ser **estrictamente indispensables** para los fines de la actividad del contribuyente, conforme apreciamos en el siguiente texto normativo:

Artículo 27.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser **estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que

¹⁷ Entre los otros requisitos, la normativa exige (i) Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos, bajo determinadas condiciones; (ii) Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez; (iii) Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos; (iv) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente; (v) En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción, solo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente; (vi) Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, estos se hayan invertido en los fines del negocio.

para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos [el destacado es mío].

La visión normativa mexicana es radicalmente distinta a la peruana en materia de deducción de gastos para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que la relación causal se encuentra expresamente ajustada a las erogaciones estrictamente indispensables para la actividad económica; se constituye así como uno de los esquemas de deducciones más inflexibles a nivel latinoamericano.

En la aplicación de los requisitos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mantiene una línea interpretativa restrictiva en torno a la aplicación del principio de causalidad, al señalar que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, y que a partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso:

Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar –y, por ende no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos–, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto.

En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, su identificación con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.(2006, Amparo en Revisión 1662/2006 Grupo TMM,S.A.).

Por consiguiente, en este escenario, ni a nivel normativo ni jurisprudencial se toleraría la deducibilidad de gastos en materia de responsabilidad social empresarial.

vii. La deducción de los gastos en España

En España, en los artículos 11, 14 y 15 del texto actual Ley de Impuesto a las Sociedades, Ley N° 27/2014¹⁸ se regula lo relativo a la deducción de gastos; en específico, en el artículo 14 se permite la deducción de aquellos que se encuentren directa o indirectamente vinculados a la generación de ingresos, conforme se aprecia en la siguiente cita textual:

Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Al respecto, los Tribunales Jurisdiccionales y Fiscales españoles han relacionado el concepto de gastos necesarios principalmente con la finalidad de su asunción, en la medida que exista relación con la renta o ganancia gravada, alejándose del criterio de necesidad en términos indefectibles o inevitables.

¹⁸ Ley publicada el 27 de noviembre de 2014.

Como ejemplo de lo señalado, encontramos la Sentencia emitida el 21 de noviembre de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de España, en la que se estableció que:

El concepto de "gastos necesarios" no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado art. 13, de la Ley 61/78 , en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial (TS. SS. 17 de febrero de 1987, 20 de septiembre de 1988, 20 de enero de 1989, 27 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1989, 25 de enero de 1995, entre otras).

Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Así lo ha declarado la Sala de forma reiterada (2013: fundamento Octavo, Rec. N° 394/2010).

En similar sentido, la **Sentencia del 30 de mayo de 2013 emitida por la Sala 3 del Tribunal Supremo de España**, al establecer:

La ecuación gasto necesario, y solo este, es gasto deducible, que constituía la base del concepto de gasto deducible en la normativa anterior a la Ley 43/1995, en el que la exigencia de necesidad era ineludible, se ha flexibilizado con esta Ley, de suerte que la clave vino a ser **la correlación entre gasto con obtención del rendimiento -reflejo de la cercanía con el concepto de gasto contable, en tanto que este es el que se realiza para obtener ingresos-; ha de rechazarse, también, que solo pueda considerarse gasto deducible aquel que sea obligatorio jurídicamente**, puesto que cabe que gastos no obligatorios jurídicamente sean deducibles cuando se realicen para obtener ingresos, y no constituyan una liberalidad (2013, STS 2828/2013) [el destacado es mío].

De igual forma, la **Sentencia del 3 de julio de 2012 emitida por la Sala 3 del Tribunal Supremo de España**, en la que para efecto del análisis del concepto “gastos deducibles” ligado a la “necesariedad”, incorpora un interesante criterio de análisis referido a la “**conveniencia para la gestión de la empresa**”. A continuación reproducimos las partes pertinentes de la sentencia:

Cuarto.- En el motivo tercero, la parte acusa que la sentencia impugnada infringe el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995, al calificar los gastos correspondientes a compras de entradas para espectáculos taurinos como liberalidades.

La sentencia de instancia afrontó la petición de deducción de estos gastos en los siguientes términos:

[...]

En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por "compras de entradas" en los espectáculos en los que interviene como "torero", son, en principio, distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda, al no estar acreditado el destino de las mismas y su finalidad, que lo acrediten como de "necesarios", como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos "convenientes", que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de "gasto necesario" fiscal. Es cierto, se reitera, que, como hemos visto, la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, vigente, ha introducido una nueva regulación sobre esta materia, conforme establece su artículo 14, pero no es menos cierto que esta normativa no resulta aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado.

La sentencia establece, por tanto, dos conclusiones: que la Ley 43/1995 ha supuesto un avance en cuanto a la determinación de qué gastos serían deducibles, conforme a lo descrito en su artículo 14 y que no obstante, aplicando la doctrina que de este artículo ha extraído el Tribunal Supremo, tampoco puede aceptarse la pretendida deducibilidad del gasto por no haber quedado acreditadas su necesidad y conexión con los ingresos obtenidos, aun cuando reconoce que pueden resultar convenientes para la gestión de la empresa, de modo que siendo esta la argumentación

de la sentencia, resulta ser un mero "obiter dicta", sin duda erróneo, pero sin consecuencia decisoria alguna, la afirmación que se contiene en las últimas líneas del fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida, que parcialmente hemos reproducido, en el sentido de que el artículo 14 de la Ley 43/95 no sería aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado, porque como se desprende del texto del citado fundamento ha sido precisamente en explícita función de este artículo como la Sala de instancia ha resuelto la cuestión.

En todo caso, en sentencia de 25 de enero de 2010 (rec. de cas. para la unificación de doctrina 69/2005) hemos establecido que:

"Deben, pues, admitirse incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicos y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos".

Si bien a continuación la propia sentencia se ocupa de acreditar en el caso concreto "la necesidad del gasto".

Es este dato el que nos toca valorar y es aquí donde se produce la doble calificación de la sentencia recurrida, que por un lado considera que no eran necesarios, pero sí convenientes para la gestión de la empresa y, en este sentido, no cabe sino aceptar que esta positiva conveniencia alcanza a poder integrarse en la mencionada interpretación jurisprudencial del artículo 14 de la Ley 43/1995 y por eso excluirlos de la noción de liberalidad, habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el caso, en el que hay que partir de que el importe de los mismos -cuya realidad la Administración no pone en duda-, fue en el ejercicio liquidado (1999), de 6.716.530 pts., por lo que consideramos que resulta razonable la calificación de "conveniente para la gestión de la empresa" que sin mayor desarrollo hace la Sala de instancia de la entrega de entradas por parte del torero a periodistas y medios de comunicación, representantes de otros toreros, empresarios y, en general, a personas clave en la contratación dentro del mundo taurino,

conforma un elemento promocional de su actividad y que tiene un impacto evidente en la posibilidad de ser contratado, bien para más plazas bien para plazas de mayor categoría.

[...]

En definitiva, procede admitir la deducibilidad de dichos gastos (2012, Recurso de casación 340/2009).

A nivel de jurisprudencia administrativa podemos citar la **Resolución del 7 de abril de 2011, emitida por la Vocalía Décima del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de España:**

Así pues, teniendo en cuenta el cuerpo de doctrina que los tribunales contencioso-administrativos han ido creando al revisar las resoluciones de este TEAC, puede recapitularse que, para que los gastos que nos ocupan sean deducibles, es preciso: que los servicios se hayan prestado de forma efectiva, es decir, realidad del gasto; que concurra un contrato escrito de carácter previo que especifique la naturaleza de los servicios a prestar y unos métodos racionales de distribución de los gastos; que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a la filial receptora; contabilización e imputación al ejercicio correspondiente y correlación con los ingresos.

Esta última mención, de correlación con los ingresos, está intrínsecamente relacionada con la citada en tercer lugar pues, aunque se haya referido independientemente para resaltar su importancia, que duda cabe que la exigencia de que los servicios reporten una utilidad concreta a la filial y no a la matriz o al grupo en general, tiene su fundamento precisamente en la exigencia legal de la correlación, además, naturalmente, de en la pura lógica (2011: fundamento de Derecho sexto, Resolución 00044/2010/00/00).

Como puede desprenderse el aspecto importante en la necesidad del gasto, es el análisis de la finalidad que buscan o persiguen determinados gastos, y no su carácter inevitable o indispensable.

Esta interpretación amplia es relativamente novedosa, puesto que hasta hace algunos años atrás encontrábamos que los tribunales fiscales españoles adoptaban una lectura restrictiva en torno a la

deducibilidad de gastos, conforme se desprende de los siguientes pronunciamientos emitidos por el Tribunal Económico Administrativo Central español¹⁹:

- Resolución N° 00/2755/2003 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 16 de febrero de 2006:

Tratándose de la deducibilidad de un gasto cuestionado por la Inspección, se requiere, según confirma reiterada jurisprudencia, el cumplimiento de los requisitos de realidad, justificación documental del gasto, contabilización, imputación al ejercicio correspondiente y, su correlación con los ingresos.

[...]

En la medida en que la entidad no acredite la finalidad del gasto de colaborar a la obtención de ingresos, es evidente que no se está cumpliendo con el requerido requisito de correlación del gasto con los ingresos, requisito que exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos.

- Resolución N° 00/1676/2006 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 25 de julio de 2007:

Es indudable que cuando una entidad independiente recaba y recibe de otra independiente unos servicios por los que ha de satisfacer un precio, se preocupa de que se halle efectivamente cuantificada la equivalencia entre la prestación que recibe y los importes que por ello sufraga, no siendo razonable pensar que aceptara pagar un precio sobre la base de meras manifestaciones etéreas acerca de supuestos beneficios genéricos, lo que indudablemente se consideraría poco eficiente en términos económicos por unos accionistas que no fueran, como es el caso, otras empresas del mismo Grupo.

En resumen, pues, no justificándose ni la prestación real del servicio, ni su magnitud, ni las fechas de prestación, ni la cuantificación de los costes facturados por cada servicio, ni conteniendo las facturas una

¹⁹ Dicho criterio además es fundamento de la Resolución N° 00/358/2009 (03/02/2010).

descripción suficiente de los servicios prestados, al referirse a ellos con la genérica expresión "Admin. Agreement 3), que no representa en modo alguno una descripción de la operación en términos suficientes, y a mayor abundamiento, hallándose las necesidades de la empresa en las áreas en que supuestamente se prestan los servicios por XS, satisfechas por los propios recursos de la entidad y de los servicios concertados con otras empresas del grupo, ha de rechazarse la deducibilidad de los gastos en cuestión y confirmarse las liquidaciones impugnadas.

▪ Resolución N° 00/467/2007 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 12 de Junio de 2008:

2.- Deducibilidad de viajes, representaciones y relaciones públicas. [...] En consecuencia la Ley sí obliga, en materia de deducción de gastos, a justificar su finalidad y necesidad, obligación cuyo incumplimiento no puede ampararse en una interpretación razonable alternativa de la norma.

[...]

Indemnizaciones por resolución de contratos de agencia. En los contratos suscritos entre el "Agente comercial" y Y, S. A., aportados a la Inspección, no se recoge la obligatoriedad del pago de las citadas indemnizaciones. Según la Inspección, no se puede determinar la finalidad de los pagos realizados por la empresa a los Agentes puesto que no se acredita mediante ningún soporte documental. Por su parte, la reclamante alega que Y, S.A. satisfizo las indemnizaciones con el objetivo de finalizar una relación profesional que perjudicaba sus intereses. Sin embargo, dicho perjuicio en modo alguno ha sido probado por la reclamante, y lo único cierto es que en los contratos no se recoge la obligación de pago de dichas indemnizaciones. Nuevamente la conducta de la interesada es negligente a efectos de su sanción.

▪ Entre otros criterios, resaltan los siguientes:

- i. Los gastos contabilizados por la entidad como "relaciones públicas" consistentes en comidas en restaurantes, regalos, abonos de gastos federativos a la que no están incluidos en el contrato de la empresa, y

por otra parte, gastos de desplazamientos y manutención correspondientes a personas que no mantienen relación laboral ni profesional con la interesada, califican como liberalidades, en tanto que, aun cuando pueden ser convenientes para el funcionamiento de la empresa, no son necesarios para la obtención de los ingresos (TEAC 2000: Resolución N° 00/7105/1996).

- ii. Si con motivo de una ampliación de capital, un socio efectúa una aportación y seguidamente esa aportación se traduce en unas participaciones de valor “cero”, realmente no se pretende realizar un negocio oneroso sino una donación (TEAC 2009: Resolución N° 6879/2008).
- iii. Los gastos de modernización de ascensores constituyen gastos del ejercicio, mientras los de implantación de un sistema de protección anti-incendio en un inmueble objeto de arrendamiento constituyen un gasto activable (TEAC 2008: Resolución N° 00/631/2006).
- iv. En el caso de reformas y mejoras, que supusieron un coste para la vendedora incluido en el contrato privado, originado en discrepancias respecto a las calidades y retraso en el plazo de entrega, constituyen una liberalidad no deducible (TEAC 2008: Resolución N 00/508/2007).

Es menester resaltar que en España los tribunales fiscales han orientado el concepto de “gasto necesario” en función a su finalidad es decir a su relación con la renta o ganancia gravada, y dejando a un lado la lectura orientada a entender que estos solo serían aquellos indefectibles, ineludibles o inevitables.

En resumen, a partir de la normativa y fallos internacionales revisados, encontramos que el concepto de necesidad es amplio, reconociendo

así que la relación causal siempre debe analizarse en función a la finalidad de las erogaciones.

Con relación a los gastos en materia de responsabilidad social empresarial, destacamos que la normativa española sí contemplaba la posibilidad de deducir este tipo de gastos en el artículo 14 de su ley, sin embargo ello fue suprimido hace algunos años atrás.

Artículo 14. Provisiones y otros gastos

[...]

4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

De lo expuesto en la presente sección, es posible afirmar que gran parte de la normativa revisada es similar al referirse a la relación causal entre el gasto y la generación de ingresos y/o la conservación y mantenimiento de la fuente productora de estos (salvo México), y además existe una marcada tendencia a entender dicha relación causal en un sentido amplio, alejándose de lecturas restrictivas que conlleven a considerar que solo será deducible lo inevitable o indispensable para la generación de ingresos.

Asimismo, hemos corroborado que muy poco países iberoamericanos incorporaron a su esquema de deducciones legislación específica en materia de responsabilidad social empresarial o alguna similar, y en ese sentido no es posible establecer un parámetro común o referencial para su deducibilidad.

En ese escenario, el presente trabajo adquiere importancia a efectos de desarrollar los criterios y principios que permitan evaluar la deducibilidad de los gastos por RSE en nuestro país.

A modo de conclusión sobre los temas tratados en el presente capítulo, y para efectos de la presente tesis, la deducción de un gasto dependerá de la incidencia en la conformación de un beneficio²⁰, que podría venir dado por el incremento de los ingresos sujetos a imposición o la conservación de la fuente productora de dichos ingresos (sea que se trate de un activo fijo, una empresa, o un fondo de comercio u otro bien de capital).

Entre los ejemplos de generación de renta gravada, tenemos a los gastos derivados de las tratativas para concretar nuevos contratos y/o negocios, la contratación de vendedores, la elaboración de propuestas, proyectos y/o diseños para su exposición y venta, entre otros.

A estos efectos, la evaluación respecto de la incidencia del gasto en el mantenimiento de la fuente productora de renta, entendiendo como tal a una empresa, involucra la aplicación de los criterios de normalidad y generalidad, los cuales se verán delimitados –a su vez– por elementos dinámicos en su análisis, tales como los cambios económicos, sociales y económicos globales, y por las nuevas concepciones del Derecho Constitucional.

Finalmente, es importante precisar que si bien en virtud del principio de causalidad debe considerarse los gastos cuya finalidad es la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, ello no implica la efectiva realización del resultado; esto es, que efectivamente se hayan generado renta o mantenido la fuente, sino la existencia de una **vinculación potencial, independientemente del resultado concreto obtenido.**

Ello puesto que un gasto puede estar efectivamente direccionado a la obtención de determinados ingresos; sin embargo, por factores o hechos externos, ellos no se concretan, lo que en modo alguno desnaturaliza o desvirtúa la finalidad por la que fue realizado el gasto, y en este sentido, el cumplimiento del principio de causalidad.

²⁰ Entre las acepciones que la Real Academia de la Lengua Española contempla para “beneficio”, se encuentra la “*Ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil*”.

En cuanto a la potencialidad del ingreso, Durán Rojo anota:

Ahora bien, en el sentido que comentamos, resulta claro que también en los dos primeros casos, el gasto es deducible, incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad, sino su potencialidad.

Tal perspectiva ha sido asumida por el TF en la RTF 5355-1-2002, en la que se indica que el gasto por estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas de la empresa, es deducible, aunque después se deje sin efecto ese proyecto; en la RTF 343-2-2005, en la que se permite la deducción del derecho de vigencia de concesiones mineras, pese a que la explotación de la unidad minera no se realice en el ejercicio del pago de dicho derecho, en la RTF 3942-5-2005, en la que se señala que procede considerar como gasto el efectuado en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive, si estas fueron infructuosas. En buena cuenta, para el TF, la condición de deducibilidad del gasto no está condicionada a que la inversión sea exitosa, sino a su destino.

Un segundo tema a abordar es determinar el alcance del término «necesario» contenido en el citado artículo 37 de la LIR; esto es si se entiende en su acepción restrictiva o extensa (2009: 9).

Por lo expuesto hasta este punto, tenemos que lo relevante no es que efectivamente se haya obtenido un resultado concreto, sino la vinculación en si entre el gasto y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, en el sentido de establecer la finalidad que persigue la asunción de determinados gastos.



CAPÍTULO II
RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Sobre la definición de responsabilidad social empresarial o corporativa advertimos que existe más de una perspectiva (ética, filosófica, social), sin embargo para efectos del presente trabajo, consideramos pertinente aquella que sugiere que se trata de una herramienta de gestión de negocios, o conjunto de estrategias, políticas y normas dirigidas a internalizar aspectos sociales y éticos en la gestión de un negocio, con la finalidad de adecuar la gestión empresarial a las exigencias sociales y éticas de la sociedad; al respecto, Cecilia Garavito resalta su finalidad estratégica para la permanencia de una empresa:

La responsabilidad social empresarial (**RSE**) es una estrategia de permanencia y legitimidad de la empresa, basada en que **su fortaleza depende en gran parte del desarrollo social de la comunidad donde se establece** (observatorio social 2003, Schwalb y García 2003) de esta manera la empresa desarrolla una actuación pro activa, ofreciendo empleo estable, manteniendo relaciones armónicas con sus miembros y con la sociedad, y llevando a cabo una gestión sustentable desde el punto de vista ambiental (2008: 86) [el sombreado es mío].

Así, el concepto de RSE se constituye como una visión integral de la sociedad y del desarrollo, que asimila que el crecimiento económico y la productividad, que son factores que generan beneficios económicos para efectos tributarios, están asociados con las mejoras en la calidad de vida de la gente y la vigencia de instituciones políticas democráticas y garantes de las libertades y los derechos de las personas. Igualmente, asume que el fin general de la economía es proporcionar bienestar a la sociedad y que dichas demandas sociales se expresan insuficientemente en las normas legales, lo que implicaría un compromiso más profundo y exigente de los actos económicos con el resto de la sociedad (Lattuada, 2012: 40-41).

En nuestro país, este concepto no se encuentra desarrollado a nivel legislativo, sin embargo encontramos definiciones internacionales que nos permitirán estudiarlo, así como fundamentos constitucionales que defienden su cumplimiento como un deber para todos los miembros de la sociedad, y que por tanto constituirán argumentos para sustentar su deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta, conforme desarrollemos más adelante.

2.1. Fundamento constitucional de la responsabilidad social empresarial

En principio, en el artículo 1 de la Constitución Política de 1993 se contempla que **la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado**, y por tanto, **que la persona está consagrada como un valor superior, siendo el Estado el obligado a protegerla**²¹.

De otro lado, tal y como desarrolláramos en la primera sección del Capítulo I, entre las obligaciones constitucionales de carácter económico (para los fines que esta tesis persigue), encontramos que el principio de solidaridad y el deber de contribuir son las bases que obligan a los contribuyentes a dotar al Estado del presupuesto para cumplir con sus roles y, por consiguiente, de la satisfacción de las necesidades sociales.

De esta manera, es que también se lleva a cabo la distribución de la riqueza; acerca de dicho rol, Del Pozo Goicochea indica que dicha función estatal “conlleva la responsabilidad de la dirección general del proceso productivo, en el marco de la economía de mercado. Es así que el propio Estado actúa a través de su administración, tanto en la selección y jerarquización de objetivos económicos y sociales, como en la orientación de la conducta de los agentes económicos” (2015: 252).

²¹ Dicha interpretación fue aplicada por el Tribunal Constitucional, con motivo de la expedición de la sentencia que resolvió el Expediente N° 01535-2006-AA (emitida el 31 de enero de 2008).

Sin embargo, cabe preguntarnos qué ocurre cuando el Estado fracasa en el cumplimiento de su rol al incumplir con la satisfacción de las necesidades comunes y la distribución de la riqueza; en dicha circunstancia es que los ciudadanos (es decir, los privados) deberán de participar para velar por el cumplimiento de los fines constitucionales señalados.

Dicha lectura guarda coherencia con lo desarrollado por el Tribunal Constitucional en cuanto a la participación de los privados en la satisfacción de las necesidades, al resaltar que:

El carácter “social” del régimen determina que el Estado no pueda permanecer indiferente ante las actividades económicas de los particulares, y precisa que en este contexto, tanto los particulares como el Estado asumen deberes específicos; en el primer caso, el deber de ejercitar las referidas libertades económicas con responsabilidad social, mientras que, en el segundo, el deber de ejercer un rol vigilante, garantista y corrector, ante las deficiencias y fallos del mercado, y la actuación de los particulares (2008: fundamento 5, Expediente N° 1963-2006-PA/TC).

En nuestra opinión, una interpretación adecuada de lo señalado no se orienta a determinar una labor exclusiva y excluyente por parte del Estado, más aún cuando dicha gestión resulta deficiente; bajo esta interpretación, la asunción de un rol promotor y de dirección no debe excluir a los privados en la colaboración de la recaudación y redistribución de la riqueza, de forma indirecta.

A dicha conclusión arribamos si tenemos en consideración los alcances del régimen social de mercado a la luz del principio de solidaridad, implícitamente establecido en el modelo económico, como una derivación del Derecho Constitucional a la Igualdad, y que es inherente a todo sistema que tiene como fin supremo a la vida del ser humano y el respeto a su dignidad. Bajo esta perspectiva, la solidaridad no solo mantiene una configuración social, sino también económica, en tanto que servirá como

factor dirimente ante cualquier conflicto entre los intereses privados y la defensa de los intereses colectivos.

A tono con lo señalado, el Tribunal Constitucional estableció que en tanto el principio de solidaridad es el fundamento del régimen vigente, todos los administrados –incluyendo a las empresas- en tanto interactúan en sociedad, se encuentran **obligados** a comportarse acorde con esta exigencia; el Tribunal expresó lo indicado de la siguiente forma:

8. Así también cabe advertir que con relación al principio de solidaridad, este Tribunal en los Expedientes N°s. 2945-2003-AA/TC y 2016-2004-AA/TC ha precisado que: “La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial. El principio de solidaridad promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber:

- a) El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. En esa orientación se alude a la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.
- b) El deber del núcleo dirigencial de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales”.

[...]

Así, el poder constituyente, al establecer en el artículo 1° de la Constitución, que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, ha dejado un mensaje claro para las generaciones futuras; por ello, tanto el Estado como la sociedad se organizan y toman sus decisiones teniendo como centro al ser humano. Cuando entran en conflicto la generación lucrativa o la mayor rentabilidad de ciertos grupos económicos, con el bienestar colectivo o la defensa de los bienes que resultan indispensables para que la vida humana siga desarrollándose, la interpretación que de la Constitución se haga debe preferir el bienestar de todos y la preservación de la especie, así

como también de las demás especies (2011: Fundamento 8, Sentencia N° 0004-2011-AI).

Asimismo, en la Sentencia que resolvió el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional aclaró que el deber de contribuir se basa en el principio de solidaridad y no así en la capacidad contributiva:

20. Reflejada en tales términos la solidaridad permite, entonces, admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

21. En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad (2007: Fundamento 20).

A nivel nacional, se han identificado las raíces de la responsabilidad social empresarial en los principios constitucionales de solidaridad e igualdad que –conforme a lo desarrollado en el capítulo que antecede–mantienen naturaleza normativa y por tanto obligatorias para los administrados; sobre el particular, Luis Huerta señala que dicho concepto responde a un derecho de tercera generación, y precisa que “existen autores para quienes el principio de solidaridad constituye el fundamento de este derecho, que constituye también el fundamento central de los denominados derechos de tercera generación” (2013: 480); es así que el autor citando a Perez Luño indica lo siguiente:

Si la libertad fue el valor guía de los derechos de primera generación, como lo fue la igualdad para los derechos de signo económico, social y cultural, los derechos de tercera generación tienen como principal valor de referencia a la solidaridad. Los nuevos derechos humanos se hallan aunados entre sí por su

incidencia universal en la vida de todos los hombres y exigen para su realización la comunidad de esfuerzos y responsabilidad a escala planetaria. Solo mediante el espíritu solidario de sinergia, es decir, de cooperación y sacrificio voluntario y altruista de los intereses egoístas será posible satisfacer plenamente las necesidades y aspiraciones globales comunes relativas a la paz, a la calidad de vida, o a la libertad informática (2013: 480).

Es en este escenario que, en la actualidad, nuevas ramas del Derecho han sido desarrolladas con la finalidad de asegurar un equilibrio entre los intereses privados y los públicos, proclamados en la Carta Magna, tales como la defensa del consumidor y de la competencia. En cuanto a la defensa de los consumidores, a través de su jurisprudencia, el Tribunal Constitucional aclaró que el consumidor es el fin de toda actividad económica, toda vez que es a quien van dirigidos todos los esfuerzos del mercado; y encuentra su motivación en los siguientes parámetros constitucionales:

28. La Constitución prescribe en su Artículo 65 la defensa de los intereses de los consumidores y usuarios, a través de un derrotero jurídico binario; vale decir, establece un principio rector para la actuación del Estado y, simultáneamente, consagra un derecho subjetivo. En lo primero, el artículo tiene la dimensión de una pauta básica o postulado destinado a orientar y fundamentar la actuación del Estado respecto a cualquier actividad económica.

Así, el juicio estimativo y el juicio lógico derivado de la conducta del Estado sobre la materia tienen como horizonte tuitivo la defensa de los intereses de los consumidores y los usuarios. En lo segundo, la Constitución reconoce la facultad de acción defensiva de los consumidores y usuarios en los casos de transgresión o desconocimiento de sus legítimos intereses; es decir, apareja el atributo de exigir al Estado una actuación determinada cuando se produzca alguna forma de amenaza o afectación efectiva de los derechos de consumidor o usuario, incluyendo la capacidad de acción contra el propio proveedor (2006: Fundamento 28, Expediente N° 1535-2006-PA/TC).

Siendo ello así, la visión en virtud de la cual, la única responsabilidad social de las empresas es maximizar sus ganancias, férreamente

defendida por Friedman (citado en Lattuada 2012: 25), deviene en antagónica con el nuevo esquema económico y social:

La maximización de las ganancias es restringida por “las reglas del juego”, la cual requiere el cumplimiento de las leyes, y otras normas sociales (Lattuada, 2012: 25).

Es precisamente este el punto a partir del cual se desarrolla el concepto de responsabilidad social empresarial, y encuentra sus bases y fundamentos.

Justamente, Baltazar Caravedo resalta que los cambios sociales producidos en los últimos años han derivado en una sensación generalizada de observar a la empresa como un ente negativo a nivel social, e incluso a su interior, cuyo único propósito es satisfacer los intereses particulares de los capitalistas titulares de dicho ente, que –a su vez– ejercen un rol netamente expectante de ingresos; frente a ello, dicho autor precisa que se habría desarrollado un nuevo concepto de empresa, que subsuma aspectos éticos y sociales en su organización y forma de hacer negocios (2004: 244).

Al respecto, el mencionado autor señala que “el nuevo modo de producir, es una manera de integrar las inquietudes empresariales de utilidad y ganancia con las aspiraciones y expectativas sociales, ambientales y humanas de los trabajadores y el resto de la sociedad, y producir una nueva percepción de ayuda al acercamiento de los distintos fragmentos sociales (Caravedo, 2004: 244).

En torno a este tema, el Tribunal Constitucional recalca que la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial responde al principio de solidaridad y que califica como un comportamiento exigible a la generalidad, y, por consiguiente, a todas las empresas, sin excepción; bajo este criterio resolvió diversos expedientes a su cargo:

- Con motivo del Pleno Jurisdiccional 0048-2004-PI-TC, el Colegiado señaló que:

Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también 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. En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible (2005: Fundamento 18).

- En la resolución del Expediente N° 03343-2007-PA/TC, el Colegiado señaló que “en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye **en una conducta exigible a las que ineludiblemente corresponde a la empresa** (2009: Fundamento 21).
- A propósito de la resolución del Expediente N° 0008-2003-AI/TC (11/11/2003), el Tribunal indicó:

La economía social de mercado es una condición importante del Estado social y democrático de derecho. Por ello debe ser ejercida con responsabilidad social y bajo el presupuesto de los valores constitucionales de la libertad y la justicia. A tal efecto, está caracterizada, fundamentalmente, por los tres elementos siguientes: a) Bienestar social; lo que debe traducirse en empleos productivos, trabajo digno y reparto justo del ingreso, b) Mercado libre; lo que supone, por un lado, el respeto a la propiedad, a la iniciativa privada y a una libre competencia regida, prima facie, por la oferta y la demanda en el mercado; y, por otro, el combate a los oligopolios y monopolios, c) Un Estado subsidiario y solidario, de manera tal que las acciones estatales directas aparezcan como auxiliares, complementarias y temporales. En suma, se trata de una economía que busque garantizar que la productividad individual sea, por contrapartida, sinónimo de progreso social (2003: Fundamento 13).

Los criterios en materia de responsabilidad social empresarial aludidos coinciden con los desarrollados por sus pares internacionales; como

muestra de esto, es conveniente citar la jurisprudencia colombiana, emitida por dicha Corte Constitucional:

Sobre la base en lo anterior, la Corte arriba a cuatro conclusiones de la mayor relevancia en dicha providencia, a saber:

“i. La responsabilidad social empresarial, no obstante fruto de las iniciativas voluntarias por parte de las empresas, contiene elementos que resulten definitorios en el comportamiento que deben tener los actores en el Estado social de derecho.

ii. La responsabilidad social empresarial implica prácticas que tienen íntima conexión con el principio de solidaridad axial al Estado social y, en esa medida, son concreción de deberes constitucionales propios de los actores con posibilidad de influir en el desarrollo en concreto de derechos fundamentales.

iii. El hecho de que una actividad sea fruto de la ejecución de un programa de responsabilidad social empresarial no obsta para que involucre la concreción de derechos fundamentales y, en esa medida, deba respetar los límites de índole constitucional existentes respecto de estos aspectos en Estado social de Derecho

iv. La responsabilidad social empresarial tiene como actores principales a las empresas, pero el compromiso social no debe entenderse agendado en este tipo de programas, que pueden —y deben ser complementados con la participación de otros actores— *stakeholders*, en terminología de las Naciones Unidas—como la sociedad. Civilmente organizada, el Estado, los sindicatos, organizaciones con intereses social, ONG, y organizaciones comunitarias, entre otros.

En consecuencia, la responsabilidad social empresarial (RSE) tiene una base suficiente y autónoma en el artículo 333 constitucional, norma que, por demás, ha sido desarrollada por la Corte Constitucional con el objetivo de precisar que la libertad de empresa tiene también una dimensión de función social, lo cual implica una serie de restricciones y responsabilidades que contribuyen a que sea no solo deseable, sino necesaria la adopción e implementación de medidas de responsabilidad social empresarial así como el cumplimiento de los compromisos que voluntariamente se han adquirido en el marco de tales iniciativas (2014: Fundamento 4, Expediente T-3.996.814; 2014: Fundamento 5, Expediente T-3.996.833; 2014: Fundamento 3, Expedientes T-3.996.834 y T-3.996.835).

La Corte Colombiana, mediante una sentencia emitida el 9 de setiembre de 2013, también considera que la RSE tiene como finalidad afianzar un compromiso social, en donde todos colaboramos como parte de la sociedad para conseguir el bienestar colectivo, en el entendido de que la empresa interactúa con la sociedad al momento de realizar sus actividades. La finalidad de constituirse como un vehículo para elevar la competitividad de las empresas fue expuesta en la misma sentencia (2013: Sentencia 150-2013).

Atendiendo a los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional, y para efectos del presente trabajo, tenemos que **es coherente con el régimen económico social consagrado en la Constitución Política de 1993 y los principios sobre los que dicho régimen se basa, que los contribuyentes que generan rentas empresariales, de un lado, colaboren con la caja fiscal mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al amparo de la potestad tributaria que acompaña al Estado, y de otro lado, mantengan un comportamiento que comulgue con la satisfacción de las necesidades sociales, sobre todo en la comunidad o sociedad en la que se desarrolle, de acuerdo con el principio y deber de solidaridad.**

Dicha interpretación también es aplicada a nivel internacional, por diversas cortes constitucionales; tal es el caso de la Corte colombiana, que mediante la Sentencia C-459/04 interpretó los alcances de la solidaridad:

Un deber impuesto a toda persona por el solo hecho de su pertenencia al conglomerado social, consistente en la vinculación del propio esfuerzo y actividad en beneficio o apoyo de otros asociados o en interés colectivo.

Y es que a pesar de su textura abierta, no puede sostenerse que la solidaridad carece de un contenido jurídico en el ordenamiento colombiano. Esta Corporación ha identificado su alcance y su significado como: i) una regla de comportamiento del Estado y de los particulares frente a ciertas situaciones sociales; ii) un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares y iii) un criterio de integración del derecho.

[...]

El deber-derecho de solidaridad corre a cargo y a favor de cada miembro de la comunidad, constituyéndose en patrón de conducta social de función recíproca, adquiriendo una especial relevancia en lo relativo a la cooperación de todos los asociados para la creación de condiciones favorables a la construcción y mantenimiento de una vida digna por parte de los mismos.

[...]

En el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico discurren múltiples expresiones de la solidaridad, siendo pertinente destacar, entre otras las siguientes: (i) la que le corresponde asumir al Estado, a la sociedad y a la familia frente al derecho a la vida digna; (ii) la que le atañe a las personas frente al deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad; (iii) la que le corresponde al empleador frente a la dignidad del trabajador que padece de alguna enfermedad catastrófica, manteniéndolo en su cargo, o si existe posibilidad de contagio, reubicándolo en otra plaza (2004: Fundamento 1.2.).

Acerca de la implementación de estas prácticas en materia de responsabilidad social empresarial, Felipe Portocarrero concluye en que los abismos sociales que existen en el Perú hacen ineludible una toma de posición por parte de las empresas, en torno a los aspectos éticos y políticos involucrados en su práctica y en ese sentido, la misión y visión que cada empresa desarrolle debe subsumir estos aspectos para encontrarse acorde con las demandas de la sociedad (2004: 245-246).

Siendo que se trata de una estrategia de negocios que responde a las necesidades de la sociedad (y por ende, del mercado), tal y como resalta Marquina, dicho concepto será tan dinámico y variante como la sociedad misma:

La RSE involucra el manejo de una empresa que posee una estrategia gerencial orientada a la acción basada en un conjunto de políticas, prácticas y programas que se encuentran integrados a través de las operaciones del negocio. La toma de decisiones incluye un compromiso voluntario de contribuir con el desarrollo sostenible mediante la adopción de medidas que equilibran las demandas de todos los grupos de interés relevantes (accionistas, empleados, clientes, proveedores y las comunidades locales). Estas decisiones debieran maximizar el impacto positivo y minimizar los efectos negativos del negocio, al tiempo que

deben mantener su preocupación por las necesidades de largo plazo de la sociedad de forma tal que apunten hacia o excedan las expectativas éticas, legales, medioambientales y comerciales de la sociedad, entre otras más, tratando, a su vez, que su desempeño refleje su responsabilidad con la sociedad, explicando, justificando o informando sobre sus acciones (2009: 41).

En ese sentido, encontramos que bajo esta herramienta de gestión se analiza una nueva perspectiva o forma de conceptualizar a la empresa, a efectos de que su actividad económica se desarrolle en armonía con el marco legal vigente, así como los principios y valores de la propia sociedad, y también de contar con la aceptación del mercado, y con ello su legitimación y permanencia; siendo ello así, consideramos que la RSE se erige como una herramienta de negocios acorde con el régimen de economía social de mercado.

Conceptualmente, consideramos que es posible diferenciar los actos ejecutados como resultado de políticas de responsabilidad social empresarial, de aquellos que son resultado de las inversiones sociales o de filantropía, en la medida que estos buscan satisfacer una necesidad específica, buscando beneficios a nivel publicitario, sin que alcancen a constituirse como actos estructurados dirigidos a obtener una determinada participación en el mercado.

Consideramos que la responsabilidad social corporativa es el resultado de las demandas de equilibrio entre el desarrollo de la actividad empresarial y la incidencia que esta mantiene en el medio en el que se desenvuelve.

Al referirse a este concepto, Campuzano indica que lo relevante “es la predisposición del empresario a ofrecer un plus sobre lo exigible, y como resultado, la integración en la cultura de la empresa a las iniciativas surgidas de dicha predisposición hasta el punto de llegar a proyectarse a todos los grupos de interés con los que la empresa se relaciona” (2010: 129).

A pesar de los beneficios señalados, investigaciones sobre el avance e incorporación de políticas de RSE nos han permitido conocer que, de forma voluntaria, las empresas peruanas desarrollan estrategias publicitarias bajo la denominación de responsabilidad social (por ejemplo, aquellas que obtienen la calificación de “*Great Place to Work*” o “ABE”), mientras que tratándose de otras empresas, no las desarrollan en absoluto. Como ejemplo de lo señalado, tratándose del sector bancario, una investigación realizada por Centrum nos permitió conocer que en el ámbito medioambiental, los bancos no mantenían política alguna que mitigue el impacto de sus actividades, tales como el manejo de energía, uso de aires acondicionados o la emisión de gases de sus vehículos, o que ejerzan algún tipo de monitoreo respecto del impacto de los proyectos o emprendimientos que financian (Marquina, 2012: 85).

Aun cuando el desarrollo en el ámbito privado es incipiente, el Estado no ha sido indiferente a los beneficios que estas políticas plantean, por lo que desde hace una década mantiene una serie de medidas y/o regímenes con el exclusivo objetivo de dotar de licencia social a algunos contribuyentes y/o actividades económicas específicas, mediante su participación en obras de alto impacto social. Tal es el caso del régimen de Obras por Impuestos, la Regalía Minera, o la distribución del Canon, la deducción por el otorgamiento de donaciones al amparo de las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y la aprobación de la creación de fundaciones u organizaciones sin fines de lucro con objetos netamente sociales cuyas utilidades están exoneradas del Impuesto a la Renta (en los casos previstos en el artículo 19 de la misma ley).

No obstante que se tratan de iniciativas que buscan impregnar de legitimidad social a los esfuerzos de las empresas, encontramos que el acogimiento y la ejecución de obras bajo estos regímenes son limitados cualitativa y cuantitativamente, toda vez que solo se encuentran al alcance de principales contribuyentes (solo así podrían llevarse a cabo obras de

alto impacto), previo cumplimiento de complejos requisitos y condiciones, que impedirían la generalización de este tipo de políticas al resto de contribuyentes.

En el caso específico de las Regalías Mineras, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) precisa que se trata de una contraprestación económica establecida por ley, mediante la cual los titulares (también cesionarios) de concesiones mineras están obligados a pagar trimestralmente al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos (Sunat: 2016). Siendo ello así, tenemos que se trata de una norma de cumplimiento legal obligatorio, y no así una política adoptada unilateralmente con fines eminentemente sociales.

Los acreedores financieros de dicha herramienta de redistribución son los órganos de gobierno descentralizados, tales como los gobiernos distritales, provinciales, regionales y las universidades nacionales de las regiones impactadas por la actividad minera, en proporciones que van desde el 20% al 5% de la recaudación de las referidas regalías.

Al respecto, observamos que aun cuando el objetivo de este mecanismo es desconcentrar la riqueza a través de una redistribución de las regalías recaudadas, entre los niveles locales, provinciales, regionales, tenemos que no se constituye como un mecanismo de resarcimiento efectivo puesto que las comunidades en las que dichas actividades se desarrollan rechazan este tipo de proyectos de inversión.

El indicado resultado negativo ha sido puesto de relevancia por diversos especialistas en economía y análisis de conflictos sociales; a modo de ejemplo, publicaciones especializadas dan cuenta de que las expectativas de la población ubicada en la zona de influencia de actividades, como la minería, no han sido satisfechas por esta herramienta de redistribución de la riqueza:

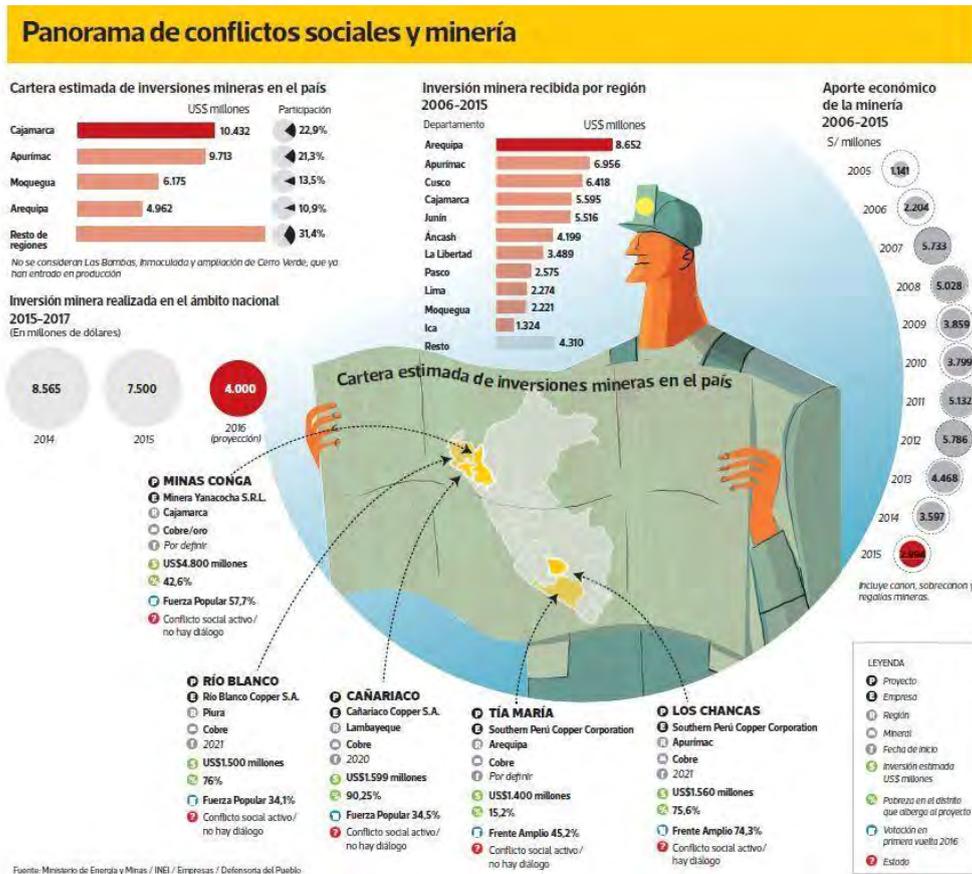
El Estado peruano ha creado algunos mecanismos legales para redistribuir parte de los ingresos que provienen de la minería a las regiones afectadas, como el canon minero y las regalías. Sin embargo, ninguno ha logrado cumplir del todo con las expectativas de la población, en buena medida debido a las deficiencias en su aplicación.

En algunos casos, las expectativas de la población son más bien indirectas, dirigidas hacia un empuje económico generado por la presencia de la empresa minera. Sin embargo, sobre todo en las zonas más remotas del país, en comunidades con escasa presencia estatal han proliferado las demandas directas que reclaman a las empresas servicios que en principio corresponden al Estado, tales como la construcción de carreteras, de hospitales o de escuelas. Otros reclamos, probablemente la mayoría en términos numéricos, se refieren a la generación de algún ingreso familiar, fuese a través de un puesto de trabajo en la mina o de la compra de productos locales por parte de la empresa. A pesar de estos esfuerzos, el descontento en la población se mantiene. Una razón evidente para la insatisfacción es que a pesar de las medidas estatales y de las contribuciones de las empresas, el nivel de vida de la población en las zonas mineras no ha mejorado sustancialmente. Las provincias donde se desarrolla la actividad minera figuran entre las más pobres del país, por debajo del promedio nacional (Tanaka, 2007: 12-15).

En lo que respecta a la recaudación, de acuerdo con los últimos reportes de la Sunat, la recaudación por concepto de regalías mineras se habría incrementado en los últimos años, ya que en el ejercicio 2015, la Administración Tributaria recaudó 198.7 millones de soles, mientras que en el 2016, la recaudación se incrementó levemente, a 205.8 millones de soles.

Es más, de acuerdo con un reporte preparado por el diario *El Comercio*, en casi todos los distritos en las que los proyectos mineros se desarrollan existen niveles de pobreza considerables, que van desde el 15% al 90.25%, tal y como se evidencia en la gráfica preparada por dicho medio de comunicación:

Gráfico N° 1 (El Comercio, 2016: gráfica)



Como se deriva de las cifras obtenidas por el Ministerio de Energía y Minas, el Instituto Nacional de Estadística e Informática, empresas y Defensoría del Contribuyente, no obstante el resultado auspicioso a nivel recaudatorio, tenemos que la eficiencia en la distribución de los referidos ingresos no ha sido la esperada, de manera que los gobiernos de los últimos diez años se encuentran negociando con las comunidades de las zonas afectadas por las actividades extractivas, las licencias sociales que los proyectos de inversión requieren para asegurar su operatividad en dichas regiones.

La misma problemática se configura respecto del canon, aprobado mediante la Ley N° 27506, cuyo artículo 1 establece que se trata de una imposición creada con la finalidad de otorgar los beneficios de los ingresos por la extracción de recursos naturales a favor de gobiernos regionales y

locales para su redistribución²²; dicho mecanismo tampoco habría sido exitoso en la medida de que no existen pruebas de una incidencia positiva en la reversión de la pobreza en las regiones beneficiadas, ni la generación de incentivos para la prevención de conflictos sociales en tales zonas.

A mayor abundamiento, nos remitimos a las cifras proporcionadas por el diario *El Comercio* y la gráfica utilizada para las Regalías Mineras.

Una especial mención merece el régimen denominado Obras por impuestos regulado por la Ley N° 29230, cuyo objetivo es el de brindar legitimidad social a través del impulso de la realización de los proyectos de inversión pública. Es decir, se cambia el pago en efectivo por el pago en especie, a través de obras de alto impacto social. Al respecto, la norma precisa lo siguiente:

Artículo 1.- Objetivo

El objetivo de la presente Ley es impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y/o locales.

Así, las obligaciones jurídicas señaladas, le corresponden únicamente a aquellos contribuyentes que realicen actividades extractivas o de explotación económica respecto de determinados recursos naturales de titularidad estatal, lo cual descartaría su aplicación a otras actividades económicas que pueden alcanzar un impacto o una envergadura económica similar.

En torno a la ejecución de este programa, de acuerdo con lo informado por la Sociedad de Comercio Exterior del Perú (Comex Perú), el propio gobierno admite que la eficacia del este programa se encuentra limitada

22

Artículo 1.- Definición

El canon es la participación efectiva y adecuada de la que gozan los gobiernos regionales y locales del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado por la explotación económica de los recursos naturales.

por la burocracia y el desconocimiento técnico de los gobiernos regionales en cuanto al funcionamiento del sistema; así destacan los siguientes problemas:

En la última edición del Consejo Anual de Ejecutivos (CADE), Patricia Benavente, presidenta del Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (Ositran), expresó a los medios que “si bien los inversionistas privados cumplen con los cronogramas de ejecución y cumplimiento de los estándares de servicio, existe un grave problema del Estado en la aplicación de lo programado en los contratos”; debido a que muchos terrenos, en los que se ha destinado llevar a cabo los proyectos de infraestructura, no están saneados. Este problema tiene entre sus principales causas a las trabas burocráticas introducidas por la propia legislación peruana, incluyendo a la Consulta Previa. El hecho de no contar con un reglamento serio ni técnico para esta consulta, no da la seguridad de cómo esta ley puede o no afectar las inversiones, dejando su aplicación e invocación a la discreción de grupos de intereses gubernamentales y no gubernamentales. Esta Ley, además, no era necesaria. El Perú ya tenía ratificado el Convenio 169 de OIT sobre Consulta Previa y había llevado a cabo con éxito un proceso de Consulta Previa de escala nacional para que el Congreso aprobara la nueva Ley Forestal (Comex Perú, 2016).

Tal y como hemos podido apreciar en los últimos años, los principales contribuyentes nacionales se han servido de esta figura para obtener la legitimidad social de sus actividades en zonas en las que tuvieron conflictos con las comunidades. Lo indicado se refleja en el último *ranking* de las empresas que más aportaron al régimen de obras por impuestos, publicado por la Agencia de Promoción de la Inversión Privada – Perú (en adelante, Proinversión), ya que encontramos a tres mineras en las primeras doce posiciones del referido *ranking*:

Cuadro N° 1 (Proinversión 2016: Ranking)

N°	EMPRESA	Millones de Soles invertidos
1	Banco de Crédito del Perú – BCP	65.1

2	Southern Perú Copper Corporation	21.2
3	Compañía Minera Antamina S. A.	107.4
4	Banco Internacional del Perú S. A. A. – Interbank	51.5
5	Telefónica del Perú S. A. A.	25.8
6	Volcán Compañía Minera S. A. A.	-
7	Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S. A. A. – BACKUS	-
8	Cementos Pacasmayo S. A. A.	-
9	Minera Barrick Misquichilca S. A.	-
10	Ferreyros S. A.	19.5
11	BBVA Banco Continental	7.0
12	Compañía Minera Milpo S. A. A.	12.0

Sin embargo, a pesar de que se han obtenido avances en materia de infraestructura pública a través de este sistema, observamos que son incipientes, en tanto que no todos los gobiernos regionales participan del sistema, puesto que se rehúsan a comprometer sus ingresos futuros.

En suma, la ineficacia de los mecanismos ideados con la finalidad de redistribuir la riqueza queda demostrada con la subsistencia de conflictos sociales que rechazan el avance de actividades extractivas (como la minería) no solo debido al impacto medioambiental de estas sino, a causa de que no perciben un beneficio económico indirecto por dicha actividad.

Ante el fracaso de tales herramientas de redistribución de la riqueza, las empresas adoptan distintas estrategias que le permitan asumir su rol en

la sociedad, ya que no encuentran, en todos los casos, el camino de la responsabilidad social empresarial y la filantropía.

Sobre este último punto, Sanborn indica que:

Para las grandes empresas, la respuesta principal sigue siendo la filantropía profesional o la “inversión social”, que complementa o compensa la falta de políticas sociales del Estado, especialmente en zonas rurales y andinas remotas [...] para algunas empresas la práctica de la RSE significa ofrecer productos y servicios de mejor calidad y precio, y un mejor trato para consumidores y clientes de diversos orígenes. Para otras, la RSE implica entablar relaciones directas con la comunidad, crear ONG o fundaciones públicamente registradas y firmar compromisos de inversión que pueden ser vigilados por los propios usuarios (2008: 17).

En efecto, hemos podido comprobarla subsistencia de iniciativas privadas nacionales que mantienen propósitos específicos, tales como la obtención de una distinción publicitaria a través de estrategias que concuerden con labores importantes para el ámbito laboral, medioambiental o familiar, tales como:

- Certificaciones “Empresa socialmente responsable”, denominada ESR, promovida por la organización sin fines de Lucro Perú 2021.
- Certificación ABE, otorgada por la Asociación de Buenos Empleadores, promovida por la Cámara de Comercio Americana del Perú, en el ámbito de la responsabilidad social laboral.
- Certificación en materia de responsabilidad familiar corporativa, promovida por el Club Ifrei.
- Certificación internacional S. A 8000: responsabilidad social.
- Certificación internacional ISO 9000: conjunto de normas sobre la gestión de la calidad y la mejora continua en organizaciones con actividades de producción de bienes o servicios.
- Certificación internacional ISO 14000: conjunto de normas sobre la gestión ambiental.

Nótese, además, que las referidas políticas se encuentran orientadas a la obtención de certificaciones que permitan distinguir a unas empresas de otras, con fines promocionales y no necesariamente acordes con la internalización de los principios éticos y/o sociales de solidaridad, a los que nos referíamos al inicio del presente capítulo.

Cabe precisar que la deducibilidad de los gastos dirigidos a obtener este tipo de certificaciones, no han sido objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (ya que no hemos evidenciado resoluciones de Tribunal Fiscal al respecto), lo cual nos lleva a inferir que no se generaron reparos o acotaciones por parte de la Administración Tributaria en torno a la causalidad de dichas certificaciones.

Lo indicado resulta relevante para efectos del concepto de responsabilidad social empresarial, en la medida en que la interiorización de valores éticos y morales en la estructura empresarial es lo que justifica su vigencia; este factor fue resaltado por la revista *PuntoEdu* de la Pontificia Universidad Católica del Perú de la siguiente forma:

Nace como un llamado de atención a estos actores que históricamente han logrado sus metas empresariales sin tomar en cuenta otros temas, como derechos laborales, impacto ambiental o los intereses de la comunidad. Hoy en día, mediante la RSE las empresas pueden obtener utilidades, rentabilidad y valor para el accionista de manera socialmente responsable y con un impacto mínimo en el medioambiente. De hecho, la RSE es una forma de gestionar la empresa (2016, Entrevista a Sandro Sánchez).

También hay que precisar al respecto que, aun cuando, desde nuestra perspectiva, el objeto de este sistema es el de constituirse en una herramienta de gestión empresarial que dota de competitividad al negocio, mediante la incorporación de un valor agregado al producto o servicio comercializado (colocando dicha oferta entre las prioridades del consumidor que valore dichos aspectos), esta debe diferenciarse de las estrategias promocionales.

Del factor indicado, también se denota que la RSE se erige como un aspecto relevante en la toma de decisiones, debido que dentro de la conceptualización actual de la empresa conlleva evaluar los costos de su ejecución, o las posibles contingencias o riesgos sociales –e incluso, los ambientales- y los sobrecostos que estas implicarían de concretarse.

Adicionalmente, es pertinente resaltar lo expuesto por Marquina en cuanto a que la RSE promueve el desarrollo sostenible, puesto que considera las necesidades de los grupos de intereses de las empresa, con el único propósito de conseguir un bienestar general, minimizando daños o mediante acciones que incrementen el bienestar de la sociedad, dejando de lado finalmente una concepción de la empresa como ente autosuficiente cuyo único propósito es el de lucrar (2009: 19).

A propósito de lo indicado, autores como Campuzano, en su artículo “*La responsabilidad social empresarial: ¿Verdadero compromiso o simple moda?*”, señalan que la aplicación de la RSE, contribuye a alcanzar el Estado de Bienestar al que debemos aspirar:

Ya nadie duda de que nos encontremos en pleno tránsito entre el Estado del Bienestar y la Sociedad del Bienestar. O lo que es lo mismo: ya nadie aspira a que sea el Estado quien ostente el monopolio de la consecución del bienestar común; entre otras razones, porque los recursos del Estado son limitados y para acrecentarlos no le queda otra opción que recurrir a la presión fiscal (2010: 123).

En este punto, es obvio que el Estado no será el único encargado de generar bienestar e igualdad en la sociedad, puesto que los administrados, sea la empresa o los ciudadanos, también deben realizar aportes para que dichos objetivos puedan cumplirse, observando como norte que el ser humano y su dignidad son el fin supremo del Estado, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 2 de la Constitución Política de 1993; se trata pues de una exigencia constitucional derivada del principio de solidaridad, que fuera objeto de desarrollo en el capítulo precedente.

En ese orden de ideas, los aportes de estos últimos no deben limitarse a aquellos exigidos por el Estado al amparo de su capacidad contributiva, sino también a cualquier otro de naturaleza voluntaria.

La referida premisa, que se sostiene en los fundamentos del régimen de economía social de mercado, implica que la noción de empresa como ente aislado y dirigido específicamente a generar utilidades se tornaría en anacrónica en la presente realidad económica; por el contrario, en el presente contexto económico, de profundos cambios sociales generados por la globalización, la empresa debe ser un contribuyente para fines tributarios, sociales y éticos, sin que ello conlleve que se alejen de su meta primigenia, que es la de generar utilidad.

La visión indicada es compartida por el doctor Walter Belaunde, quien en su artículo “Gastos por responsabilidad social: aspectos tributarios a considerar”, señala que la empresa no puede continuar siendo un ente aislado, sino que su actuar debe adecuarse al de la sociedad:

El concepto de empresa y de su rol dentro de la sociedad ha evolucionado de manera importante, puesto que ya no se le considera un ente aislado cuya única finalidad es brindar servicios, comercializar o producir bienes, para lo cual debía enfocarse únicamente en contar con los recursos económicos, de personal y logísticos; siendo que su relación con el Estado y la sociedad se ceñía al cumplimiento de las normas que regulaban su actividad, al cumplimiento de las normas laborales y al pago de impuestos.

El referido rol, como se ha indicado, ha evolucionado y ahora se considera a la empresa como un actor que debe adoptar principios y políticas que acompañen a todas sus actividades no sólo para que no tengan consecuencias adversas, sino para que las mismas tengan mayores beneficios para sus trabajadores, accionistas, vecinos, comunidad, entre otros.

Es que así que actualmente nuestro rol y el de las empresas dentro de la sociedad no debería estar enfocado únicamente en producir o vender bienes, sino en generar prosperidad, cuidar no solo

a las personas que trabajan directa o indirectamente con nosotros sino a su familia, a toda la comunidad. Debemos tener presente las consecuencias que nuestro accionar puede tener respecto al medio ambiente y a terceros (2014: 16).

En la implementación de este nuevo rol, especialistas señalan que debe adherirse a la filosofía de la empresa, para cual se han identificado cuatro elementos como mínimo:

1. El entorno legal, en la medida que las empresas, al adoptar la RS, tienen como meta mínima el cumplimiento de las leyes que regulan su relación con los distintos *stakeholders*.
2. El mercado de capitales, dada la tendencia hacia las inversiones socialmente responsables, que harían posible un mejor balance entre los beneficios y objetivos éticos de las entidades empresariales
3. La imagen de marca, pues frente a las desigualdades persistentes a nivel global, gana relevancia frente al rol de las instituciones de la sociedad.
4. La innovación, debido a la actitud proactiva que supone adelantarse a las tendencias y cambios del mercado y la sociedad en general por medio de la actualización constante de sus productos y procesos (Marquina 2011: 15).

Al implementarse este nuevo rol en la política de la empresa, los autores presuponen que, en un plazo mediano, se obtendrán ingresos maximizados y la continuidad de la empresa, mediante la obtención de una licencia social; al respecto, Alfonso Sánchez indica lo siguiente:

Hasta el momento el enfoque mayoritario ha sido el de la voluntariedad, como se desprende de la mayoría de las definiciones de la RSC. Este enfoque se basa en los vínculos existentes entre la calidad de las relaciones de la empresa con sus vínculos existentes con sus stakeholders y sus resultados económicos. Además del capital financiero y de los activos intangibles, las empresas cuentan con un capital social al que hay que prestar atención para poder obtener el máximo beneficio de los recursos utilizados con una visión a largo plazo. Cada vez más accionistas, empleados y clientes valoran activos intangibles difíciles de comercializar como son la reputación externa y la cultura interna de la empresa.

Partiendo de estos argumentos no es necesario regular ni introducir un mecanismo que obligue a las empresas a comportarse respetuosamente con el

medio social y natural en el que desarrollan su actividad, porque es un estímulo más que suficiente para adoptar estas estrategias la recompensa del mercado. Por otro lado, también se produce lo que se conoce como *first mover advantage*, el gestor que, adelantándose a las futuras obligaciones legales, realiza la estrategia de RSC, se verá beneficiado a largo plazo al situarse en una posición competitiva ventajosa en el mercado, ya que todos se verán obligados antes o después a incorporar estas medidas de gestión responsable (2010: 25).

En ese sentido, compartimos la lógica y la conclusión de la doctrina precitada, en el siguiente sentido:

La argumentación anterior tiene toda su lógica –en relación a la RSE–, los datos empíricos no resultan del todo esclarecedores sobre si existe una conexión directa entre buena gestión social y buenos resultados financieros, pero son numerosas las investigaciones que han encontrado evidencias de ello. Lo que sí parece evidente es que una mala gestión social de la empresa supone resultados negativos que pueden derivar incluso en su desaparición (Sánchez 2010: 25).

Desde la perspectiva laboral, también se ha puesto de relevancia la necesidad de contar con políticas de responsabilidad social que mitiguen, a nivel empresarial, los efectos nocivos de discriminación en diversos niveles del vínculo laboral, incluso con los proveedores; ello ha sido puesto de relevancia por Ardito Vega, al puntualizar que en la medida que la principal falencia del Estado peruano en la presente materia es la de hacer que la normativa vigente se cumpla, “esta situación no debe impedir a las propias empresas llevar a cabo políticas internas para aplicar las normas y enfrentar este problema (2010: 262).

2.2. La definición “jurídica” de responsabilidad social empresarial a partir del *Soft Law*

Sobre el particular, teniendo en consideración que la responsabilidad social empresarial no se encuentra regulada expresamente en nuestro sistema jurídico, consideramos válido recurrir a la *International Standard Organization 26000* (en adelante, ISO 26000), como referencia vigente, a

efectos de encontrar elementos de juicio que permitan brindarle contenido a este concepto, que nos será de utilidad para efectos del presente trabajo.

Consideramos que dicha remisión es válida y de forma referencial, sin que ello implique que se trata de una fuente del Derecho en los términos a que se refieren las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario²³. Por ende, tenemos que la ISO 26000 puede constituir *Soft Law* a efectos de buscar una definición global a partir de la cual el presente estudio puede realizarse.

Es más, consideramos que la indicada remisión a la ISO 26000 concuerda con la tendencia que, en más de una oportunidad, el propio Tribunal Constitucional mantiene, al tomar elementos de la normativa y jurisprudencia internacional no asimilada como norma interna o supraconstitucional, como elementos de juicio para resolver una controversia bajo su jurisdicción; dichos criterios pueden evidenciarse en la Sentencia N° 00026-2007-PI/TC:

20. (...) En lo que respecta al derecho de huelga debemos considerar que el Perú ha ratificado el Convenio sobre la Libertad Sindical y la Protección del Derecho de Sindicación de 1948 (Convenio OIT N.º 87) y el Convenio sobre el Derecho de Sindicación y de Negociación Colectiva de 1949 (Convenio OIT N.º 98), los cuales forman parte del derecho nacional (artículo 55º de la Constitución), y constituyen cláusulas hermenéuticas conforme a los cuales deben ser interpretados los derechos y libertades que la Constitución reconoce (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución).

21. En consecuencia, **a partir de la interpretación dada a lo dispuesto en los referidos convenios por el Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT**, la misma que reviste el carácter de soft law para el derecho interno (2009: fundamento 20) [el destacado es mío].

²³

Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del Derecho. En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

Teniendo en cuenta las fuentes de Derecho peruanas, el Colegiado reconoció la influencia de las recomendaciones formuladas por un ente institucional respecto de normativa que sí calificaba, en estricto, como fuente del Derecho.

Si bien la aplicación de *Soft Law* es novedosa en nuestra normatividad, su función como parámetro de interpretación y/o hasta cierto punto, efecto vinculante para el contribuyente y su organización, es aceptada a nivel internacional; al respecto, Durán Rojo da cuenta de sus características:

- a) [...] Todo instrumento con pretensión jurídica pero sin fuerza vinculante aunque no carente de efectos jurídicos o al menos de cierta relevancia jurídica.
[...]
- b) El instrumento puede ser producido por entidades supraestatales o paraestatales, y en ese sentido tiene algún nivel de raigambre internacional (2014: 81-83).

A nivel internacional, un ejemplo de creación de *Soft Law* en materia tributaria viene representado por las recomendaciones e interpretaciones emitidas por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que analiza y establece lineamientos respecto de los temas de naturaleza tributaria discutidos y acordados por los estados miembros de la referida organización.

Las recomendaciones y lineamientos producidos en el seno del Comité sobre los modelos de convenios para evitar la doble imposición y sus respectivos comentarios, conforman una suerte de guía para la interpretación de algunos de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país, en tanto que son el resultado de un previo análisis técnico y jurídico desarrollado por el ente internacional frente al fenómeno de la doble imposición en transacciones internacionales.

Según lo expuesto, y retornando al tema que nos ocupa, encontramos que la influencia de la normativa no jurídica o *Soft Law* es innegable e inevitable, tal y como ocurre con las notas interpretativas a los Convenios

para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú, bajo el esquema aprobado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Dicho efecto también lo observamos en el campo del Derecho Laboral; al respecto, desde la perspectiva de Ermida Uriarte, las políticas de responsabilidad social empresarial -como normas autoimpuestas por el propio contribuyente- pueden ser consideradas como “códigos de conducta unilaterales” sin eficacia legal frente a terceros, pero exigibles al trabajador en determinadas circunstancias:

En la medida que contenga disposiciones más favorables para el trabajador que las establecidas por la ley, el convenio colectivo o el contrato individual de trabajo, el código de conducta podría ser considerado como un acto unilateral de facultades y atribuciones del empleador, y como tal, podría ser exigible al trabajador (2010: 97).

Y es que el Derecho no puede mantenerse ajeno a fenómenos como la globalización, productores de cambios sociales que ameritan un cambio en los paradigmas jurídicos vinculado a la creación de fuentes de Derecho, obligando al intérprete a recurrir al *Soft Law* en búsqueda de criterios que coadyuven a la formación de una interpretación integral y razonable de la normativa.

Ello ha sido puesto de relevancia por Durán Rojo, para quien es importante observar que:

En primer lugar, es necesario afirmar la idea de ciudadanía y del ciudadano como intérprete normativo y productor indirecto o directo de la norma jurídica. Luego, es necesario afirmar la noción de deberes en marco similar a los derechos. Por último, hay que afirmar la noción de que el Derecho corresponde a las necesidades de una sociedad, a través de un Estado. Eso conlleva a superar la situación de periferia respecto al centro de producción normativa mundial (2015: 126).

La no aplicación del *Soft Law* como fuente de referencia válida, residiría en el hecho que, a decir de Luis Duran, es arbitrario y antidemocrático, puesto que no ha sido tramitado como norma y no reside en el poder ciudadano, sin embargo se podría señalar que ello resulta discutible pues muchas veces (como dicho autor también lo señala), es una referencia más vigente (2015: 125), por lo que nos encontraríamos ante la aparente dicotomía “más vigente, pero menos válida”.

Ello nos encaminaría a plantearnos cuál sería la opción más adecuada, concluyendo que si el Derecho debe estar a favor de la sociedad, y dicha sociedad es siempre dinámica, debe irse transformando para satisfacer sus necesidades, lo que otorga mayor relevancia a la fuente de referencia conductual que resulta ser la más vigente, siendo ello tal vez el motivo por el cual los operadores del Derecho, tales como los órganos resolutores, opten también algunas veces implícita o expresamente por dicha fuente de referencia.

En suma, más allá de las discusiones técnicas en cuanto al carácter de fuente de Derecho del *Soft Law*, en nuestra opinión, la remisión a la ISO 26000 como parámetro internacional y global a efectos de definir cuándo nos encontramos frente a actos y/o comportamientos socialmente responsables resulta indispensable a efectos de encontrar contenido para este concepto indeterminado, por tanto, para su análisis desde la perspectiva tributaria.

2.3. Materias sobre las que se desarrolla la responsabilidad social empresarial, según la ISO 26000 y el objeto de análisis

Al respecto, la ISO 26000, aprobada por la Organización Internacional para la Estandarización, aprobó una guía metodológica sobre este concepto, definiéndolo de la siguiente forma:

La característica esencial de la responsabilidad social es la voluntad de una organización por incorporar consideraciones sociales y ambientales en sus

decisiones y ser responsable por los impactos de sus decisiones y actividades en la sociedad y el medioambiente. Esto implica un comportamiento transparente y ético que contribuya al desarrollo sostenible, cumpliendo con la legislación aplicable y siendo consistente con las normas internacionales de comportamiento. Esto también implica que la RS está integrada en toda organización, se practica en todas sus relaciones y toma en cuenta los intereses de sus *stakeholders* (Marquina 2011: 15).

La Organización Internacional para la Estandarización (en adelante, ISO) resalta que las empresas deben considerar los factores sociales en sus gestiones, ya que tienen la condición de agentes económicos y promotores del actual régimen económico:

La International Standard Organization (ISO) relaciona la RSE con la sostenibilidad económica, la protección del medioambiente, la salud y el bienestar de una sociedad, por ello, todas las empresas, con independencia de su tamaño, sector de actividad o localización, son responsables del impacto que provocan sus actividades y decisiones.

Junto con el sistema educativo, el tejido empresarial es uno de los agentes sociales con mayor capacidad transformadora y por tanto, su papel no puede limitarse a ser mero proveedor de bienes y servicios, su esfera de influencia alcanza a colectivos como la clientela, el personal trabajador, las empresas proveedoras, la comunidad en la que se desarrolla su actividad, es decir, a los denominados grupos de interés o *stakeholders* (De Miguel Corrales 2011: 8).

Lo indicado por la ISO reconoce que, en el actual mundo globalizado, los actores empresariales no pueden mantenerse aislados de los efectos de sus actividades económicas, ya que inciden de dos maneras: “(i) Internos: propietarios/as o accionistas, personal trabajador dirección o gerencia, (ii) Externos: clientela, empresas proveedoras, competencia, Administración Pública, entidades no lucrativas y comunidades locales” (De Miguel Corrales 2011: 8).

Teniendo en consideración que la responsabilidad social corporativa cuenta con fundamentos constitucionales y normativos, resulta pertinente

precisar los ámbitos y/o materias sobre los que dicho concepto se desarrolla, y que han sido determinadas en la ISO 26000, siendo éstos:

1. Gobernanza con la organización: Son los procesos para la toma de decisiones y estructuras.
2. Derechos humanos: comprende los derechos civiles y políticos, derechos económicos sociales y culturales, entre otros.
3. Prácticas laborales: Abarca las prácticas laborales de un organización como las condiciones adecuadas de trabajo y protección social, salud y seguridad en el trabajo, desarrollo humano, entre otras.
4. Medioambiente: Son las decisiones o actividades que realizan las organizaciones que impactan en el medioambiente como la prevención de la contaminación, el uso sostenible de los recursos, la protección del ecosistema, entre otras.
5. Prácticas justas de operación: Son los comportamientos éticos de una organización, en sus acciones con otras instituciones e individuos, e involucran ámbitos como la anticorrupción, el respeto por los derechos de propiedad y la competencia justa.
6. Asuntos de consumidores: Incluye las responsabilidades que tienen las organizaciones al ofrecer bienes y servicios a los consumidores, como realizar prácticas justas de *marketing*, proteger la privacidad de datos de los consumidores, salvaguardar la salud y seguridad del consumidor entre otras.
7. Participación activa y desarrollo de la comunidad: comprende involucrarse con la sociedad, generar empleo en la zona, invertir responsablemente, entre otras (Marquina 2011: 14).

Para efectos del presente trabajo, tenemos que la materia que es objeto de tesis se centra en la participación activa y el desarrollo de la comunidad, toda vez que esta subsume el comportamiento responsable que los contribuyentes (el contribuyente generador de renta empresarial, para los fines del presente trabajo), adoptarán como parte de las herramienta de gestión de sus negocios, y el cumplimiento de los fines

constitucionales que, a su vez, les permitirán mantener su desarrollo y/o crecimiento económico en el tiempo.

No obstante que en nuestro país existen dispersas y diversas obligaciones legales impuestas a las empresas para cumplir con fines sociales tales como las normas en materia de cuotas mínimas para la contratación de discapacitados, que declaran ciertas actividades económicas como de interés nacional o que aprueban incentivos para la inversión social), reiteramos que el marco constitucional vigente no solo promueve sino que exige que los ciudadanos presenten iniciativas que conlleven a la adopción de algunos o todos los principios y las materias abordados por la ISO 26000.

Sin perjuicio de la fuerza coercitiva y exigible de la normativa vigente en materia de comportamientos responsables con la sociedad, consideramos que la juridización de tales comportamientos no conllevan, en estricto, la deducibilidad de este, toda vez que para que su deducción sea válida corresponderá que el contribuyente acredite su vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de éstas.

Un claro ejemplo de los efectos de la positivización de las obligaciones viene dado por la aprobación de tributos ecológicos. Al respecto, Paton García afirma:

La finalidad de todo tributo ecológico o medida tributaria con ese fin es preservar el medioambiente de conductas perjudiciales y repartir entre los agentes contaminantes el coste de los servicios destinados a proteger o restaurar el medioambiente. Pues bien, como señala la doctrina, la reglamentación directa obliga a las empresas a reducir la contaminación, pero no incentiva a hacerlo más allá de lo que dichas normas puedan establecer. En otras palabras, se trata de identificar si las medidas fiscales son aptas para intensificar la protección del medioambiente acudiendo a un cambio de conducta de las empresas, modificando así las pautas de crecimiento económico o la limitación de la libertad para disponer de los recursos naturales. (Paton, 2016: 145-146).

En estos supuestos, es pertinente observar que así como los gastos generados con el cumplimiento de las obligaciones legales aludidas en el párrafo precedente serán deducibles de la renta neta, el mismo criterio debería aplicarse respecto de aquellos generados por la adopción de todas o algunas de las políticas socialmente responsables contenidas en la ISO 26000, en tanto que existe un fundamento constitucional y, para efectos fiscales, una relación causal entre dichas erogaciones y la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de las mismas.

Habiendo establecido con claridad que la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial, prevista en la ISO 26000, mantiene sustento constitucional e incluso puede ser considerada como *Soft Law*, cabe preguntarnos si aquellas erogaciones destinadas a cumplir con los indicados lineamientos también serían deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta. Nuestra respuesta a la interrogante es que sí lo son.

Uno de los cuestionamientos que desde la perspectiva tributaria se realiza respecto de la asunción de este rol por parte de los estatales o los privados, radica en que en tanto que el Estado es el llamado a ejecutar el gasto público para la satisfacción de necesidades sociales, los privados incurrirán en liberalidades al no encontrarse obligados a asumir tal rol.

Sobre el particular, somos de la opinión de que, frente a la disyuntiva de permitir menos gastos para recaudar más, en relación con las necesidades sociales calificadas como de atención prioritaria e impostergables, cabe indicar que lo relevante no es quien realiza el rol de “ejecutor” del gasto público, sino en atender a quienes de forma directa o indirecta deben recibir dicho flujo, así como la premura con la que ello se ejecutará.

El centro de discusión varía entonces en determinar quién establece dichos beneficiarios por lo que si ello estuviera estipulado previamente en

una norma, sería irrelevante quién desempeña dicho rol ejecutor. La eterna discusión sobre si el rol es predominantemente estatal o privado dejaría de tener mayor trascendencia en este escenario.

Por consiguiente, y conforme analizaremos en el siguiente capítulo, tenemos que el comportamiento socialmente responsable de las empresas es resultado de una exigencia constitucional y, además, para fines fiscales los gastos que ello genere serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta ya que (con sujeción a los criterios de normalidad y razonabilidad) sí existe la relación causal que nuestra normativa en materia de Impuesto a la Renta exige para amparar la deducción de un gasto, puesto que incide –real o potencialmente- en la generación de rentas, de forma mediata o inmediata, y/o procura el mantenimiento de la fuente productora de renta.



CAPÍTULO III

**DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS VINCULADOS AL CUMPLIMIENTO DE LAS
POLÍTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL**

CAPÍTULO III

DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS VINCULADOS AL CUMPLIMIENTO DE LAS POLÍTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Entendemos que los gastos en los que incurran los contribuyentes que generen rentas empresariales, con motivo de la aplicación de políticas de responsabilidad social empresarial, son deducibles, debido a que su finalidad es la de obtener un beneficio, tanto en la obtención de mayores rentas como en el mantenimiento de la fuente productora de éstas, en la medida en que la adopción de conductas éticas y socialmente responsables por el mercado es deseada por el mercado y la sociedad que lo nutre; dicho beneficio se puede concretar de forma mediata e inmediata.

No admite controversia entonces que los egresos deben ser normales para el giro de negocio, observando sus particularidades, y siempre que se encuentren debidamente sustentados para que la Administración Tributaria reconozca su deducibilidad.

Entonces, en tanto que las empresas traducen estas obligaciones constitucionales y éticas en estrategias o herramientas aplicadas a la gestión, en políticas institucionales coherentes y las ejecuten, los gastos que se generen por este motivo deberían ser deducibles para la determinación de la renta neta del ejercicio, en tanto que también procuren la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta o el mantenimiento de la fuente productora de estos.

Teniendo en cuenta lo señalado, consideramos que la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social empresarial para fines tributarios, se justifica en el cumplimiento de las siguientes finalidades, que inciden en el incremento de la renta gravada y de mantenimiento de la fuente productora de renta:

- i. Una incidencia positiva en la imagen de la empresa, toda vez que el consumidor actual –que se desenvuelve en un mundo globalizado– evalúa las ofertas socialmente responsables, y ello incide indirectamente en la generación de renta gravada.
- ii. El incremento de las ventas, ya que el cumplimiento de políticas de responsabilidad social afecta –de forma positiva– la decisión de consumo de los clientes, lo cual evidencia un resultado directo sobre la generación de renta.
- iii. A través de la legitimación de la empresa en la sociedad. Asimismo, la adquisición de legitimidad permitirá –a su vez– la sostenibilidad de la empresa en el tiempo; ello incidirá sobre el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Lo indicado encuentra sustento en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, advertimos que no existe una definición en nuestra legislación sobre gastos por responsabilidad social empresarial y que, además, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal viene desconociendo este tipo de erogaciones por considerarlos como liberalidades, por lo que, en principio, desarrollaremos este concepto, para luego analizar la configuración de la relación causal de dichos gastos.

3.1. Liberalidades y el cumplimiento del principio de causalidad

Como indicáramos, a la fecha no existe un criterio público y formal expuesto por la Sunat respecto de la deducción de los gastos con motivo de la ejecución de políticas de RSE; sin embargo, es bien conocido que la Superintendencia no acepta dicha deducción por considerarlos liberalidades, con base en lo previsto en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Según el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no serán deducibles “las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley”.

Con relación a las liberalidades, Sainz Gadea, citado por Bravo Cucci, desarrolló tres parámetros para su identificación, que nos parecen pertinentes mencionar:

- a) Una atribución patrimonial gratuita que enriquece al donatario.
- b) Una correlativa disminución patrimonial por parte del donante, y
- c) Una causa contractual constituida por la mera liberalidad de este último (1998: 91).

Observamos pues que los referidos parámetros son comunes a cualquier donación o liberalidad, y que en su conjunto, efectivamente, nos permiten conocer que existió un detrimento en el patrimonio del sujeto que la concedió, en pos del incremento del sujeto que la recibió; pero ¿ello implica la configuración de un gasto no deducible para los fines del Impuesto a la Renta?

Al respecto, el Tribunal señala lo siguiente:

- RTF N°16591-3-2010:
Que en cuanto a las liberalidades, la Resolución del tribunal Fiscal N° 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de “el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa” y por tanto son “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe (2010: 3, Expediente N° 1513-2009).
- RTF N°.16592-3-2010:
Que en la Resolución N° 00756-2-2000, este Tribunal ha indicado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su

patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial (2010: 9, Expediente N° 1514-2009).

- RTF N° 02675-5-2007:

[...] Cabe anotar que la liberalidad es definida como “el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa” y por tanto son “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe.

[...] en efecto, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no califica como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de la empresa que no tiene vinculación alguna con sus actividades, ya que, por el contrario, tiene como origen y motivación la labor que aquellos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades. [...]

Que en consecuencia, procede dejar sin efecto el reparo en el extremo referido a las canastas navideñas entregadas a los practicantes (2007: 4, Expedientes N° 10640-06 y 10656-06).

El Tribunal Fiscal, a través de sus pronunciamientos, ha elaborado una definición en torno a este concepto, al señalar que califica como un acto de desprendimiento que no acarrea una retribución o beneficio a favor del contribuyente que la concede. Es más, podemos sostener que resultaría determinante que el beneficio única y exclusivamente se concrete respecto de un tercero.

Cabe preguntarnos entonces en qué supuestos es que dicha restricción resulta aplicable, o es que toda erogación o desprendimiento que beneficia a un tercero implica, por sí mismo, una liberalidad.

Al respecto, es pertinente mencionar que la propia Ley del Impuesto a la Renta avala la deducción de determinados gastos a pesar de implicar donaciones, entregas o servicios a título gratuito (que generan un beneficio a favor de un tercero) que no siempre resultarían indispensables para llevar a cabo la actividad generadora de renta y/o representarían un primer beneficio a favor de un tercero; este sería el caso de los gastos de **representación, publicidad y promoción**, así como de aquellos que

hayan sido otorgados a los trabajadores con motivo del vínculo laboral o el cese de dicha relación, y de las donaciones propiamente.

Sobre la **deducción de gastos de representación**²⁴, **publicidad y promoción**²⁵, resaltamos que en nuestra legislación se admite su deducción, estableciendo únicamente límites cuantitativos respecto de los gastos de representación.

Es el caso que, como parte de la ejecución de **los gastos de publicidad y promoción**, es usual que las empresas, con la finalidad de difundir su imagen, productos y/o servicios, entre sus consumidores potenciales o reales, entreguen, con carácter masivo, diverso material publicitario que – a su vez- pueden ser utilizados para fines ulteriores, tales como lapiceros, almanques, envases, gorras, polos, cuadernos, entre otros elementos en los que se incluya el logo de la empresa o sus marcas, para establecer un nivel de recordación de estas.

Como resulta evidente, aun cuando –objetivamente– un tercero distinto al contribuyente se enriquece con los obsequios y/o bienes entregados por el contribuyente de forma gratuita, el trasfondo económico de esta maniobra publicitaria sí permite identificar causalidad entre la erogación y la generación de renta gravada; en ese sentido, los gastos de índole publicitaria, promocional o de representación no tienen carácter altruista.

²⁴ 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: [...]

q) Los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

²⁵ Artículo 37°. - [...]:

m) A efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37° de la Ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio:

1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.

2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Por lo indicado, en el ejemplo indicado, nos encontramos ante un desprendimiento económico incurrido por el contribuyente de rentas empresariales, que –a su vez- representa un beneficio para el receptor de éste, sin embargo, no conlleva la generación de una liberalidad. En este sentido coincidimos con Bravo Cucci cuando señala que la admisión de estos gastos para fines del Impuesto a la Renta califica como una excepción al concepto de liberalidad o donación, toda vez que sí se produce, con carácter mediato, un beneficio en la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora de dicha renta (1998: 97-98).

En buena cuenta, el efecto deseado con las erogaciones en publicidad, promoción y representación se ajusta al criterio de necesidad del gasto, en sentido amplio.

Siguiendo esta lógica es que, también se permite la deducción de las erogaciones incurridas a fin de proyectar una determinada imagen de la empresa en el mercado, respecto de sujetos específicos (entiéndase, clientes o proveedores), es decir, de los gastos de representación; es usual que este tipo de gastos se traduzcan en la entrega de objetos no necesariamente vinculados con la marca de la empresa, que tienen como finalidad afianzar, fidelizar o mantener las relaciones comerciales entre los contribuyentes y terceros, tales como la entrega de obsequios (whisky, agendas, lapiceros, pañuelos, canastas, entre otros) o la prestación de atenciones (almuerzos, reuniones, invitaciones a diversos eventos, entre otros).

En cuanto a los gastos relacionados con el vínculo laboral o el cese, previstos en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁶,

26

Artículo 37º.- 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: [...]

I) Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

distintos a la remuneración y/u obligaciones laborales, consideramos que un primer análisis podríamos decir que nos encontramos frente a “liberalidades”, pero en realidad no son tales, por las siguientes consideraciones:

- Los trabajadores constituyen elemento esencial en la producción de bienes o prestación de servicios de las empresas, motivo por el cual resulta imprescindible contar con su colaboración para llevar a cabo las labores.
- Los conceptos tales como aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto, adicionales a la remuneración mínima establecida por la normativa laboral, tienen como finalidad incrementar la productividad de los trabajadores, mediante el afianzamiento de los lazos con este.
- Asimismo, existen diversos estudios que corroboran no solo el nivel de fidelización o identificación del trabajador con la empresa, sino también la del ambiente laboral, lo cual atrae a mano de obra mejor calificada o permite la retención del talento.

Lo indicado también ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal a través de su jurisprudencia, tal y como puede apreciarse en las Resoluciones °s. 4040-8-2014, 17929-3-2013, 15187-3-2013, 1246-5-2013, 10569-3-2012, 4907-5-2012, entre otras.

Habiendo analizado estos casos particulares de aparentes actos unilaterales que generan un primer beneficio en terceros –distintos a la empresa contribuyente–, cabe cuestionarnos, por qué no serían deducibles los gastos incurridos en cumplimiento de las políticas de responsabilidad social empresarial?, ¿por qué no están previstos

II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Adicionalmente, serán deducibles los gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años.

específicamente en el artículo 37?, ¿se requeriría de su inclusión en dicho artículo para lograr su deducibilidad?

En suma, concluimos que no toda prestación realizada por el contribuyente sin la obligación de ejecutarla, se distancia del principio de causalidad, puesto que más allá de las formas jurídicas y/o denominaciones, que se estipulen para llevar a cabo las transacciones, el efecto que debe ser objeto de análisis y acreditación es la necesidad y beneficio obtenido por el contribuyente que incurre en el gasto; sumado a ello, es posible que los contribuyentes, a través de sus decisiones empresariales o actos jurídicos, otorguen o generen beneficios inmediatos a favor de terceros, pero ello no debe acarrear la inmediata calificación de liberalidad respecto de los gastos generados por dichos motivos, en tanto y en cuanto los propios contribuyentes obtengan beneficios mediatos a partir de estos, que incidan en la generación de mayores ingresos o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Habiendo establecido el concepto de liberalidad en nuestro esquema de deducciones tributarias, analizaremos los fundamentos que nos llevan a afirmar la deducibilidad de los gastos incurridos con motivo del cumplimiento de políticas de responsabilidad social empresarial.

3.2. Alcances de la deducción de los gastos por RSE según la Administración Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Hasta la fecha, el Tribunal Fiscal solo se ha pronunciado respecto de gastos incurridos por contribuyentes con la finalidad de compensar un daño causado a efectos de evitar conflictos sociales, en cumplimiento de obligaciones contractuales asumidas con el Estado, en el contexto de la ejecución de contratos de concesión en los sectores de minería e hidrocarburos, y/o aquellos casos en los que asumió gastos con el propósito de obtener licencia social en la zona en la que desarrollaría sus actividades económicas.

Seguidamente, haremos un repaso de los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal, con el objetivo de verificar si existe una posición uniforme o parcial a favor de la deducción de los gastos por RSE en mérito a la legislación del Impuesto a la Renta.

(i) Gastos incurridos con el objetivo de adquirir licencia social: Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05732-5-2003, y 01932-5-2004 (cuyos criterios fueron ratificados por las Resoluciones N° 13558-3-2009, 04807-1-2006)

En estas resoluciones la controversia radicó en la deducción de los gastos realizados por un contribuyente, como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, respecto de los cuales la Sunat sostuvo que constituían actos de liberalidad por lo que no eran deducibles para el Impuesto a la Renta.

En la Resolución N° 01932-5-2004, el Tribunal señaló:

Los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto (2004: 10, Expedientes N°s. 4304-01 y 4305-01).

Asimismo, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal en la Resolución N° 4807-1-2006, citando la Resolución N° 5732-5-2003:

[..] era necesario determinar si los gastos realizados en la rehabilitación y reparación de carreteras, son indispensables y extraordinarios para poder trasladar los minerales desde el yacimiento minero, por ejemplo, los que se realizaran como consecuencia del Fenómeno del Niño, en cuyo caso sí se consideran como gasto necesario para efecto del

Impuesto a la Renta y por lo tanto pueden ser aplicados como crédito fiscal (2006: 6, Expedientes N°s. 2192-2004, 748-2004, 3798-2004 y 13328-2004).

Al respecto, en ambos casos, el Tribunal no resolvió confirmando o revocando las resoluciones apeladas, ya que se limitó a devolver los actuados a la Administración Tributaria para que ésta verificase si dichos gastos cumplían con los criterios establecidos en tales resoluciones.

(ii) **Deducción de gastos realizados en cumplimiento de políticas de responsabilidad social empresarial y destinados a obtener licencia social: Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010**

En el presente caso, el hecho en controversia estaba referido a los gastos incurridos por una empresa petrolera por la adquisición o contratación de bienes y servicios que fueron otorgados o prestados a las comunidades nativas próximas a los yacimientos en los que operaba la empresa, cuya deducción para efecto del Impuesto a la Renta fue cuestionada por la SUNAT al considerar que no se acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, y que se tratarían de liberalidades.

Según lo alegado por la empresa, tales entregas de bienes o servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que realiza sus operaciones sí están vinculadas con el giro del negocio debido a que ello se realizó como parte de **programas de responsabilidad social, y que también respondieron a un interés directo de la empresa, no altruista, de cuidar el cabal desarrollo de sus operaciones ante cualquier contingencia que le pudieran ocasionar los miembros de las comunidades beneficiadas** (conflictos que en efecto surgieron en posteriores

ejercicios al que fue fiscalizados y materia de la resolución bajo comentario).

Al respecto, el Colegiado concluyó que los cuestionados gastos a favor de las comunidades nativas no constituían simples liberalidades pues estaban destinados específicamente a garantizar el normal funcionamiento de las actividades económicas de la empresa en sus pozos o yacimientos. Resulta oportuno reproducir lo señalado al respecto por el Tribunal Fiscal:

Que más aún, en el caso resuelto con la Resolución N° 01153-5-2003, al analizarse si eran deducibles los gastos efectuados por la recurrente por concepto de servicios de seguridad prestados por la Policía Nacional y el Ejército Peruano, con el fin de lograr protección contra posibles ataques terroristas, este Tribunal refirió "(...) la amenaza terrorista en la zona y específicamente para la recurrente era latente, por lo que no puede medirse el criterio de razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo atentado terrorista en el distrito de Parcoy Bajo este criterio, no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguro hizo una empresa, porque en el momento de la fiscalización (que es posterior) se estableció que no se produjeron siniestros que obligaron a su uso". [...]

Que teniendo en cuenta los criterios del Tribunal Fiscal antes citados, se tiene que contrariamente a lo sostenido por la Administración, el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien en el período objeto de autos no se

habría producido la toma de los pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que esta se efectuaba, tal posibilidad era patente, tal es así que en períodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto.²⁷

Qué asimismo, cabe precisar que a diferencia de otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos.

Que de acuerdo con lo expuesto, en el caso de autos está acreditada la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente, por lo que procede revocar la apelada y dejar sin efecto el reparo en este extremo (2010: 3, Expediente N° 1513-2009).

Como puede apreciarse de lo expuesto, el colegiado reconoce la posibilidad de que estos gastos se encuentren vinculados al giro del negocio y que no respondan a meros actos de liberalidad, y por lo tanto que sí cumplirían con el principio de causalidad (independientemente la probanza de dicha finalidad).

Adicionalmente, es pertinente mencionar a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s.17652-1-2013, 3544-3-2014, 4335-9-2014, 04754-3-2014, 12352-3-2014, y 14207-10-2014, referidas a la

²⁷ Cabe indicar que la recurrente cuenta con un Plan de Relaciones Comunitarias (PRC) en el cual señala que su objetivo general es identificar, entender y manejar los aspectos sociales principales con relación a la ejecución del proyecto por yacimiento, indicando como objetivos específicos: (i) Construir el entendimiento por parte de las Comunidades Nativas de las actividades que la recurrente realiza y los temas relacionados que afectan o son afectados por estas; (ii) Tener la seguridad de que los temas sean entendidos y tratados por la recurrente misma y sus contratistas y; (iii) Monitorear los aspectos sociales significativos con relación al proyecto, para proponer medidas que permitan potenciar los impactos positivos y minimizar o eliminar los impactos adversos.

entrega de bienes y servicios a favor de comunidades campesinas aledañas a zonas de operaciones de las empresas petroleras o donde ocurrieron derrames de petróleo, han seguido el criterio de la Resolución N° 16591-3-2010, en el sentido de que tales gastos no responden a una liberalidad ya que fueron incurridos para evitar conflictos sociales, y así mantener el normal desarrollo de las actividades de la empresa.

(iii) **Gastos orientados a resarcir daños generados con motivo del desarrollo del giro del negocio: Resolución del Tribunal Fiscal N° 01424-5-2005:**

El caso materia de controversia estaba referido a una empresa minera cuyo crédito fiscal vinculado a la compra de insumos agrícolas para su entrega a la comunidad en la que se desarrollaba la actividad extractiva, fue cuestionado por la SUNAT, al considerar que correspondía a un gasto ajeno al giro del negocio.

Al respecto, la empresa minera alegó que tal adquisición tuvo por objeto contrarrestar la contaminación producida por la actividad de la contribuyente en la comunidad de Caravelí, a través de la reforestación y la preparación de tierras para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las personas que vivían alrededor de ella.

Por su parte, el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

Si bien es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medioambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal, en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efecto de

demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados, no obstante que ello le fue expresamente requerido en la fiscalización, por lo que no habiendo acreditado la relación de causalidad de tales gastos, es decir, que eran necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora de la misma, corresponde mantener el reparo (2005: 4, Expediente N° 4544-03).

Como puede apreciarse de lo expuesto, el Tribunal Fiscal reconoce la implementación de políticas de RSE (y protección del medioambiente) por parte de las empresas de determinadas actividades económicas, y en ese sentido, consideró razonable la adquisición de bienes en el marco de dichas políticas, concluyendo así que este tipo de adquisiciones sí están vinculadas al giro del negocio.

Entonces, **desde el punto de vista del colegiado, las compras efectuadas por las empresas en mérito a la ejecución de sus políticas de RSE, sí estarían vinculadas al giro de su negocio, no pudiendo tratar de meras liberalidades a favor de terceros, por lo que sí cumplirían con el principio de causalidad.**

(iv) **Gastos incurridos con motivo de la aplicación de un plan de contingencia (reparación de daños): Resolución del Tribunal Fiscal N° 21908-4-2011**

La controversia radicó en la deducción del valor de los víveres y medicinas que fueron entregada a los pobladores de la localidad afectada por un derrame de crudo producto del desarrollo de las actividades de la empresa petrolera, quien alegó que dichas entregas constituían **una manera de mitigar los daños causados por el derrame de crudo, y así evitar cualquier acción tendiente a paralizar sus operaciones (habiendo sido realizadas en el marco de un plan de contingencia)**, por lo que no constituían un acto de liberalidad como lo sostenía Sunat.

Al respecto, el Tribunal Fiscal resolvió dejar sin efecto el reparo, y aceptó la deducibilidad del gasto, debido que al ser la empresa responsable del derrame de crudo, tenía sentido el **resarcimiento de los daños causados por el derrame a través de tales entregas de víveres y medicina, encontrándose así acreditado el cumplimiento del principio de causalidad del gasto.** Textualmente, el Tribunal estableció lo siguiente:

Que en el caso de autos, se tiene que los gastos efectuados por la recurrente tuvieron como propósito específico resarcir los daños causados por el derrame de crudo en las aguas del río Marañón ocasionado por el hundimiento de la barcaza A/F 346 contratada por la recurrente para el transporte de petróleo de su propiedad, conforme se ha expuesto precedentemente, aliviando, a través de la entrega de agua, víveres y medicinas, la imposibilidad de las poblaciones afectadas de las comunidades ribereñas del mencionado río, del consumo de sus aguas y de sus productos hidrobiológicos, conforme lo advierte el Informe del Ministerio de Energía y Minas; habida cuenta de la responsabilidad que le correspondía en el mencionado derrame de crudo.

Que de acuerdo con lo expuesto se encuentra acreditada en el caso de autos la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente, por lo que procede declarar fundada la apelación interpuesta en el extremo del presente reparo, dejando sin efecto el valor en dicho extremo (2011: 27, Expedientes N°s. 3015-2007 y 3011-2007).

Si bien el Tribunal Fiscal no hace mención a la existencia de un gasto por RSE, reconoce la causalidad del gasto incurrido como respuesta al impacto ocasionado por el desarrollo de las actividades empresariales sobre el entorno social o medioambiente, de manera tal que en este contexto la ejecución de dichos gastos adquiere sentido, resultando razonables y causales.

(v) **Gastos por obras en vías para evitar desgaste adicional de vehículos del contribuyente y obtener licencia social: Resolución del Tribunal Fiscal N° 09478-1-2013**

Al igual que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 05732-5-2003, y 01932-5-2004 (cuyos criterios fueron ratificados por las Resoluciones N°s. 13558-3-2009, 04807-1-2006), el presente caso estuvo referido a la deducción de los gastos de inversión en obras en vías de acceso público incurridos por la empresa recurrente (específicamente a gastos por los trabajos complementarios contratados para la realización de las obras “parchado y recarpeteo de calles” y “parchado y sello asfáltico en una vía), los cuales fueron observados por la Sunat al considerarlos actos de liberalidad.

Al respecto, sustentándose en los criterios establecidos en aquellas resoluciones, el Colegiado concluyó que no se ajustaban al principio de causalidad por corresponder a actos de liberalidad, y no contar con la resolución respectiva del sector correspondiente. Textualmente determinó lo siguiente:

Se aprecia que las obras realizadas no son gastos de carácter extraordinario, sino que corresponden a actividades periódicas de conservación de vías, las que correspondía que fueran efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional - Provías Nacional, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo N° 033-2002-MTC, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13558-3-2009.

Por lo tanto, dado que la recurrente asumió la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto deducible, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado.

[...].

No resulta atendible lo alegado acerca que la carretera a la que se ha dado mantenimiento y reparación es utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, los gastos efectuados están directamente vinculados a la generación de rentas gravadas, toda vez que dicha circunstancia no enerva que los gastos asumidos por la recurrente correspondan a un gasto de mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero, lo que constituye una liberalidad de la empresa.

[...] no resulta relevante si las comunidades aledañas se benefician o no de la liberalidad de la recurrente (2013: 6, Expediente N°s. 3192-2004, 748-2004, 3798-2004 y 13328-2004).

Como se evidencia, el fallo del Tribunal Fiscal se fundó en que estos gastos de mantenimiento rutinario de carretera por corresponder a la obligación de un tercero (Estado), su ejecución por parte de la empresa recurrente implicaba un acto de liberalidad al no tener obligación alguna sobre dicho gasto, por lo que mantuvo el reparo a su deducción.

(vi) **Gastos vinculados a obras de infraestructura realizados en cumplimiento de un convenio suscrito con las autoridades provinciales: Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013:**

Uno de los supuestos en controversia de dicha resolución estuvo vinculado también a gastos sociales realizados en la provincia en la que operaba la empresa minera recurrente, específicamente a gastos de RSE ejecutados en el marco de un convenio suscrito entre la empresa y las autoridades de la Municipalidad Provincial de Espinar y del Ministerio de Energía y Minas, respecto de los cuales la Sunat estableció que no procedía la deducción de dichos gastos.

Sobre el particular, el Tribunal aceptó la deducción de dichos gastos, al determinar que no constituían liberalidades, para lo cual se sustentó en los siguientes fundamentos:

“Que al respecto, se observa que con fecha 3 de setiembre de 2003 la recurrente y el alcalde de la provincia de Espinar, conjuntamente con el representante del Ministerio de Energía y Minas, suscribieron el documento denominado “Convenio Marco por el desarrollo de la provincia de Espinar y BHP Billiton Tintaya S. A.”

[...]

Como se puede advertir el referido convenio es la materialización del compromiso asumido previamente por la recurrente con el Estado con motivo del otorgamiento de la Concesión, por lo que las erogaciones materia de cuestionamiento no constituyen cantidades insatisfechas sin contraprestación alguna por parte de los beneficiarios de dicho Convenio Marco –los que son representados por el Estado Peruano–, lo que se enmarca dentro de la exigencia constitucional de actuar con responsabilidad social empresarial, verificándose en consecuencia la relación de causalidad exigida por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, dado que las erogaciones bajo análisis no constituyen donaciones o liberalidades, esto es, actos de desprendimiento o de generosidad sin esperar recompensa, sino que surgen en virtud de una obligación asumida con motivo del otorgamiento de la concesión, no resulta pertinente la exigencia de la Administración referida a una resolución suprema refrendada por el Ministerio de Economía y Finanzas y por el Ministro del Sector correspondiente a que se refería el artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF (2013: 36-37, Expediente N° 688-2011).

Como se aprecia, el motivo que sustentaba la deducción fue el hecho de que los gastos fueron incurridos en ejecución del convenio marco celebrado por la empresa con las autoridades municipales de la comunidad de la zona donde desarrollaba sus actividades económicas. Sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal anotó aspectos importantes de la RSE y estableció algunas

conclusiones con relación a la causalidad de este tipo de gastos por RSE, a saber:

Que en este sentido, cuando una empresa suscribe un contrato de concesión para la explotación de minerales el concesionario se compromete con el Estado –que representa a la Nación– a neutralizar el impacto medioambiental y social que pueda generar dicha explotación, por lo que está obligado a asumir dicha responsabilidad con la Nación, que comprende indudablemente las comunidades adyacentes a la zona de concesión.

[...]

En este sentido, los gastos incurridos por tal concepto constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales.

Que de lo expuesto se tiene que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se realizan en cumplimiento del compromiso asumido por el concesionario respecto del Estado que representa a la Nación, lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (2013: 35, Expediente N° 688-2011).

Entonces, según la posición contenida en aquella Resolución N° 18397-10-2013, los gastos por RSE son deducibles cuando la empresa suscribe contratos de concesión asumiendo un compromiso frente al Estado, para neutralizar el impacto medioambiental y social que pueda generar en su entorno el desarrollo de sus operaciones, de manera que los gastos incurridos por tal concepto constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de la empresa.

Si consideramos lo expuesto en todas las resoluciones del Tribunal Fiscal anteriormente mencionadas, podemos concluir que para el colegiado, los gastos por responsabilidad social tendrán efecto tributario en tanto puedan concretarse y demostrarse así las siguientes características:

1. Formen parte de un programa o plan de responsabilidad social ejecutado por la compañía, en el marco de un convenio suscrito entre esta y las comunidades receptoras.
2. Existencia o evidente posibilidad de conflictos sociales por las características de la actividad económica que desarrolla la compañía y de la zona donde se efectúa.
3. Interés de garantizar el normal funcionamiento de la compañía.
4. Efectiva entrega de los bienes o servicios prestados a favor de las comunidades beneficiadas.

Como se observa, el colegiado dejó abierta la posibilidad de que los gastos incurridos en cumplimiento de las políticas de RSE puedan ser deducidos por tratarse de erogaciones razonables; sin embargo en los últimos años solo ha confirmado su deducción en aquellos supuestos indicados en el párrafo precedente, y siempre que los hechos se encuentren plenamente acreditados, conforme hemos apreciado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s.18397-10-2013, 16591-3-2010, entre otras, previamente desarrolladas.

3.3. Los hechos imputables al contribuyente y la obligatoriedad de asumir dichos gastos

Hasta este punto del trabajo, nos permitimos sostener que la ausencia de una obligación legal específica para la adopción de políticas de

responsabilidad social empresarial (o que sancione su no implementación) no constituye un factor determinante para calificar los gastos derivados de esta como liberalidades, más aún cuando es posible obtener beneficios mediatos e inmediatos a partir de dicha asunción.

Al respecto, es pertinente mencionar que el Poder Judicial, a través de la Corte Suprema, también considera que la obligatoriedad o no de asumir un gasto no resulta relevante para determinar su deducibilidad, sino más bien su vinculación de necesidad o causalidad con la generación de ingresos.

En efecto, de acuerdo con la Casación N° 8407-2013-LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia²⁸, en vía de Casación, la deducción de gastos vinculados a la asunción de indemnizaciones no resultarían deducibles de la renta neta, en la medida que no cumplirían con el principio de causalidad, independientemente de si el motivo de su asunción fue un laudo arbitral.

A continuación, citamos el indicado fallo:

CUARTO: [...] el motivo para que operase la resolución contractual que motivó el mandato de pago de la indemnización fue generado por la codemandada International Game Technology Sociedad de Responsabilidad Limitada al negarse a dar cumplimiento a lo pactado, consistente en no emitir los comprobantes de pago correspondientes. [...]

QUINTO: [...] La indemnización pagada por el contribuyente International Game Technology, Sociedad de Responsabilidad Limitada, no constituye gasto deducible al Impuesto a la Renta en los términos fijados en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto, dicho gasto no cumple con el principio de causalidad con el hecho generador de la renta; por tanto, la afirmación efectuada por el Tribunal Fiscal implicaría avalar la conducta

²⁸ Publicada en el diario oficial *El Peruano*, el 31 de agosto de 2016. Cabe precisar que el referido fallo no fue casado por parte de la Corte Suprema, y por tanto carece de la condición de precedente vinculante para Sunat o el Tribunal Fiscal.

de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha trasgresión para obtener beneficios tributarios (2016: 5-6).

A modo de crítica, nos permitimos cuestionar la conclusión a la que arriba la Corte Suprema en tanto que, en su análisis, descartó el hecho de que podría haberse generado un beneficio indirecto para el contribuyente que asumió la indemnización asumida (bajo la premisa de evitar avalar un incumplimiento contractual), tales como evitar el inicio de acciones coactivas respecto de la deuda confirmada por el Tribunal Arbitral, el perjuicio a la reputación e imagen de la empresa, la oportunidad de suscribir el mismo contrato con un tercero, entre otros.

Cabe mencionar que, acerca de la posibilidad de deducir el pago de penalidades por incumplimientos, previamente acordadas por las partes, el Tribunal Fiscal sí considera además de la causalidad y normalidad de dichos gastos, la obligatoriedad de asumirlos y su normalidad en relación al giro de negocio; a continuación, detallamos algunos de los fallos en los que aplicó el referido criterio:

- **RTF N° 07844-3-2012 (22/05/2012):**

Contrariamente a lo argumentado por la Administración, las erogaciones realizadas corresponden al mandato contenido en un laudo arbitral, que a su vez se origina en un incumplimiento contractual vinculado a la actividad gravada, y no a un acto ajeno a esta que deba ser calificado como ilegal y que se origina en una falta de previsión; puesto que en todo caso, las consecuencias derivadas de un convenio privado generan responsabilidades contractuales, y es sobre la base de estas que la parte que no cumple sus obligaciones, debe asumir las consecuencias que de ellas se derivan, siendo impreciso afirmar que el daño causado no deba ser asumido por el Estado, puesto que ello es ajeno a la dinámica de la contratación entre particulares.

Que, en virtud de lo señalado, atendiendo a que las erogaciones practicadas provienen de riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de rentas gravadas de la recurrente, que los pagos de los conceptos materia de reparo, eran de carácter obligatorio para la recurrente al haber sido determinados por un Tribunal Arbitral, y que en rigor, se trata de pérdidas vinculadas al giro del negocio y propias de una empresa en marcha, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo (2012: 12, Expediente N° 6847-2009).

- **RTF N° 22217-11-2012 (27/12/2012):**

Como resultado del proceso judicial (...) que concluyó mediante transacción, acordando que la recurrente pagaría la suma de US\$ 125,000 como resarcimiento y, en contraparte, la demandante se desistiría de sus pretensiones en trámite y futuras.

Que el mencionado proceso lo inició Construcciones Civiles y Portuarias S.A. ante el hecho de que la recurrente no la contrató pese a haber sido contactada para ello, por lo que dicho pago **es consecuencia del devenir de las actividades comerciales de la recurrente, existiendo conexión entre la generación de renta y el gasto reparado.**

Que en ese sentido, el pago observado por la Administración no constituye un acto de liberalidad en tanto **sí existe una motivación empresarial.**

Que del hecho que en la transacción se haga referencia a que la recurrente se desiste de las acciones civiles y penales por la falsa imputación de estafa y defraudación no se puede concluir que el gasto incurrido con el pago de la indemnización no cumpla con el principio de causalidad, pues dicha referencia forma parte de las concesiones recíprocas que se hacen las partes en la transacción (2012: 22, Expediente N° 2520-2006) [el destacado es mío].

- **RTF N° 15692-10-2011 (16/09/2011):**

Que de lo expuesto se concluye que para efecto de deducir un gasto por concepto de penalidad por incumplimiento de contrato **se requiere que en el contrato alguna cláusula que prevea la misma, siendo que en caso contrario el pago que se efectuará carecería de sustento.**

Que al respecto debe mencionarse si bien de los correos electrónicos de 8 y 9 de agosto de 2001 se desprende que la recurrente y Aceitera General Deheza S.A. llevaron a cabo acuerdos a fin de efectuar una compraventa de los bienes que en dichos documentos se detallan, de tales correos así como de los documentos emitidos en fecha posterior a los mismos no se observa que se haya pactado alguna penalidad en caso de incumplimiento contractual por parte de la recurrente que justifique el pago de la misma (2011: 5, Expediente N° 4748-2006) [el destacado es mío].

Por su parte, la Administración Tributaria coincide con el Tribunal Fiscal al admitir la deducibilidad de las penalidades previamente pactadas entre los privados, aclarando además que dicho criterio solo es aplicable en tanto las penalidades y/o sanciones no hayan sido impuestas por el sector nacional público, ya que la deducción de estas se encuentran expresamente prohibidas.

Como ejemplo de lo señalado, tenemos las siguientes opiniones institucionales:

- **Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000 (16/12/2005):**

La penalidad contractual que se estipula en los contratos que celebra el Estado con los particulares para la adquisición de bienes y contratación de servicios, no constituye una sanción administrativa impuesta por las entidades del Estado en ejercicio de su potestad sancionadora, por cuanto no supone una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo. En consecuencia, la penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, al amparo de lo dispuesto en el TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, puede ser deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría; siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° del TUO de la LIR (Sunat 2005: 11).

- **Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000 (10/03/2003)**

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza de la cláusula penal contemplada en el Código Civil, la que es concebida como una relación obligacional destinada a que las partes fijen la reparación para el caso de incumplimiento de la obligación, la cual se pretende sea cumplida en todos sus términos con la estipulación de la cláusula penal.

De lo anterior se desprende una característica esencial de la cláusula penal: su accesoriadad a la obligación principal, en el sentido que aquella está orientada a asegurar el cumplimiento de esta última.

Dado que en el supuesto que motiva la consulta, el incumplimiento de los términos de los contratos de compra-venta realizados es el hecho que origina el pago de las penalidades, se puede concluir que dicho pago es un gasto vinculado a la producción y mantención de la fuente de la renta gravada, generada en relación con los contratos en los que esas penalidades se entienden pactadas.

Por lo tanto, las penalidades a las que se refiere la presente consulta constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible (Sunat 2013: 1).

Como resulta evidente, la asunción y deducción de penalidades y/o indemnizaciones contractuales como gastos, por los contribuyentes de rentas empresariales, puede resultar controversial por la relación de estos con la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente de renta gravada; sin embargo, uno de los aspectos en los que sí concordamos con la Corte Suprema, es que para fines de dicho análisis no resulta indispensable que dicho contribuyente se encuentre obligado a asumirlos.

3.4. Alcances de la deducción de los gastos por RSE según la interpretación del Poder Judicial y Tribunal Constitucional.

Acercándonos a la materia de esta tesis, contrariamente a la interpretación que el Tribunal Fiscal desarrolló en gran parte de sus pronunciamientos, la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional se han pronunciado de forma positiva en cuanto al carácter causal de los gastos vinculados a la responsabilidad social empresarial, reconociendo así que dicho comportamiento resulta obligatorio y consustancial con el principio constitucional de solidaridad y el régimen económico vigente.

Como se deduce de la línea jurisprudencial aludida en el capítulo precedente, el carácter voluntario o no de la adopción de las políticas de responsabilidad social a nivel corporativo, o el hecho de que el alivio de la problemática social, educativa, y/o deficiencias de infraestructura en nuestro país le corresponda en primer lugar al Estado (a través del Gobierno), no resultan relevantes en el análisis sobre su deducibilidad, sino más bien su relación con el criterio de necesidad del gasto con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente de renta gravada.

En efecto, el Tribunal Constitucional, al resolver los Expedientes N°s. 0048-2004-PI/TC, 02111-2012-AI/TC, 03343-2007-PA/TC, y 1752-2004-AA/TC, precisó que los gastos generados con motivo del cumplimiento de políticas de RSE cuentan con un fundamento constitucional, y que este se hallaba en el principio de solidaridad, y que además buscan evitar la generación de un conflicto social y resarcir a la población de la zona de influencia, por el daño ocasionado al medioambiente. El fallo paradigmático sobre la adecuada interpretación del principio de causalidad fue el emitido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, mediante la Sentencia de Casación N° 2743-2009 del 14 de setiembre de 2010:

NOVENO: La referida norma consagra el denominado principio de causalidad, conforme al cual se establece una relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. [...] lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

DÉCIMO: Asimismo, del análisis de las normas arriba mencionadas no se advierte que se exijan como requisitos que un gasto, para ser deducible, deba ser obligatorio por mandato legal, ni que deba corresponder al objeto social de la empresa, así como que la actividad que origina el gasto no sea también desarrollada por el Estado.

[..]

DÉCIMO SEGUNDO: En ese contexto, los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos de permitir el tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma, y con ello, permitir obtener los ingresos gravados con renta; actividad que deviene en normal, razonable y por tanto en general atendiendo a las actividades mineras generadores de dichos ingresos, por lo que siendo así, dichos gastos no pueden ser reputados como liberalidades al amparo de lo dispuesto por el artículo 44 inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta, lo que descarta un ánimo de liberalidad de la empresa (2010: 7-8).

Con motivo de la emisión de dicho fallo, la Corte determinó que, en tanto que en la normativa no se establece que el gasto debe tener carácter de indispensable u obligatorio, estos se encontraban **directamente ligados a la actividad de la empresa minera**, y que en ese sentido resultaban **necesarios y normales según las circunstancias que enfrentaba la continuidad de su actividad económica**.

Cabe precisar que la publicación de la presente Casación objeto de comentario no ameritó el desarrollo de una nueva posición por parte del Tribunal Fiscal quien en reciente jurisprudencia se limita a dar cumplimiento al criterio establecido por la Corte Suprema en la materia.²⁹

Por su parte, el Tribunal Constitucional, al resolver los Expedientes N°s. 0048-2004-PI/TC y 02111-2012-AI/TC, 03343-2007-PA/TC, 1752-2004-AA/TC, confirmó que los gastos generados con motivo del cumplimiento de políticas de RSE cuentan con un fundamento constitucional, y que este se hallaba en el principio de solidaridad, inherente a todo régimen de economía social de mercado, y que además buscan evitar la generación de un conflicto social y resarcir a la población de la zona de influencia, por el daño ocasionado al medioambiente.

Entonces, si los gastos por responsabilidad social empresarial obedecen a una exigencia constitucional, cabe preguntarnos ¿por qué no sería legalmente aceptada su deducibilidad para fines impositivos?

3.5. Tratamiento internacional de las erogaciones vinculadas a RSE, según la doctrina y jurisprudencia de los Tribunales Administrativos Europeos.

²⁹ Lo indicado se evidencia en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 08917-5-2012, mediante la cual dicho colegiado se limita a aplicar lo resuelto por la Corte Suprema.

Conforme reseñáramos en el primer capítulo del presente trabajo, no existe un mayor desarrollo por parte de los tribunales fiscales internacionales sobre la materia.

No obstante lo señalado, a partir de la lectura de los diversos criterios, amplios y restrictivos establecidos por los indicados tribunales –también reseñada en el primer capítulo– en torno a la relación de necesidad entre los gastos y los beneficios obtenidos por los contribuyentes, consideramos que no es posible confirmar que exista una posición definida a nivel de la jurisprudencia internacional en relación a la deducción de gastos por concepto de responsabilidad social empresarial.

3.6. Fundamentos de la deducibilidad de los gastos de RSE: necesidad, beneficio u obligación

Conforme a lo desarrollado en los puntos precedentes, tenemos que no obstante que la Corte Suprema sí se ha pronunciado respecto de la congruencia entre las políticas de responsabilidad social empresarial y la consiguiente deducibilidad de los gastos generados por su ejecución, el Tribunal Fiscal –no obstante reconocer la legitimidad y beneficio generados por su aplicación– se ha limitado a aplicar los criterios establecidos por el superior jerárquico en sus pronunciamientos, sin aclarar si, internamente, habría modificado su posición.

Desde la doctrina, es mayoritaria la posición de aceptar la deducibilidad de estos gastos tratándose de las actividades mineras y vinculadas a la extracción de hidrocarburos en tanto que les permiten obtener licencia social en la zonas en las que desarrollarán sus actividades económicas; así lo reconocen diversas voces expertas en el tratamiento tributario de los contribuyentes dedicados a ambas actividades, como se evidencian en los siguientes comentarios de Llosa Saldaña y Quiroz Velásquez:

En el caso de la empresa petrolera, por la propia naturaleza de sus operaciones resulta necesario que incurra en recursos (entrega de bienes y servicios) para atender las expectativas de las comunidades que están en el entorno de sus operaciones, lo cual da sustento a su deducibilidad al amparo del enunciado general contenido en el primer párrafo del artículo 37 de la LIR (2011: 26-28).

Así, el maestro Hernández Berenguel hace hincapié en que los gastos incurridos por los empresarios mineros con la finalidad de llevar a cabo sus actividades, tales como la reparación y mantenimiento de las carreteras, deben deducirse de la renta neta en tanto que son propias de la actividad:

Nótese que frecuentemente se está frente a casos de inacción de la entidad estatal obligada a las obras de reparación y mantenimiento de carreteras, de utilización obligatoria por el titular de actividad minera para el transporte de bienes hasta su planta o desde ella. La no realización oportuna por la entidad estatal de las obras de reparación y mantenimiento obliga al titular de actividad minera a usar caminos públicos muchas veces intransitables, con el mayor desgaste y deterioro de sus bienes (camiones, por ejemplo) y con peligro de accidentes que puedan costar vidas humanas. Si para evitar estas consecuencias el titular de actividad minera realiza tales obras, ahorrándole a la entidad estatal los gastos correspondientes, no puede, sin embargo, deducir como gasto los desembolsos en que hubiere incurrido al efecto. Para el tribunal Fiscal se trata de gastos de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponden ser efectuados por un tercero, de forma tal que si son realizados por el titular de actividad minera constituyen una liberalidad de dicho titular y, en consecuencia, no son un gasto deducible (2013: 239).

Estas voces reconocen que el contexto social de nuestro país obliga a que las empresas dedicadas a este tipo de actividades económicas incurran en este tipo de inversiones “sociales”, toda vez que –ante la ausencia del Estado– deben adecuar los espacios en los que desarrollan sus actividades asegurando así que la generación de ingresos se mantenga en el tiempo. Atendiendo a lo señalado, una primera conclusión es que las erogaciones resultan congruentes y razonables con el giro del negocio.

Picón Gonzáles mantiene la misma posición en cuando al beneficio obtenido sobre la fuente productora de ingresos:

El gasto social es el apoyo empresarial a las comunidades cercanas a los centros de explotación, como ocurre especialmente en las actividades mineras, de hidrocarburos, de construcción, entre otras.

Dicho gasto solo será deducible si cumple con el principio de causalidad, interpretado desde una perspectiva amplia. Es decir, solo se reconocerán como gastos aquellas erogaciones que tengan como objeto la producción de renta gravada o mantener su fuente, de acuerdo al artículo 37° de la LIR. En este sentido, los gastos realizados deben tener destinatarios concretos e identificados que evidencien la relación con el negocio de la empresa y su interés en realizar dichos egresos con fines empresariales (Picón 2011).

Así, Garret Vargas precisa que este criterio también es de aplicación a los gastos generados por la actividad minera:

Frente a esto, somos de la opinión que este tipo de gastos incurridos por las empresas mineras deberían ser considerados como gastos deducibles, a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, al cumplir con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Es claro que, si las empresas mineras no realizaran estos desembolsos, existiría el peligro latente de ver terminadas sus operaciones y, por ende, la generación de rentas. Asimismo, no nos parecería correcto que la Administración Tributaria desconozca estos gastos alegando que se trata de liberalidades de las empresas mineras por no tener una obligación legal o contractual con las comunidades, pues como hemos mencionado, las empresas se encuentran obligadas por razones de negocio, a realizar estos gastos.

[...]

Estos gastos son necesarios para la generación de rentas gravadas ya que, de no efectuarlos, las empresas mineras verían melladas las posibilidades de continuar con sus actividades. En este contexto, debemos recordar que las empresas mineras no solo ven con preocupación la problemática social de las zonas en las que desarrollan sus proyectos, sino que los inversionistas también toman en consideración estos aspectos al momento de apostar por un nuevo proyecto en nuestro país (2015: 230 y 232).

Con el mismo criterio, Córdova Arce y Barrenechea Salazar reconocen la misma necesidad y beneficio respecto de los gastos que tienen como finalidad mejorar las condiciones de vida de las comunidades que se ven incididas por su actividad y en peligro su medioambiente, dichos gastos son deducibles de la renta neta, como a continuación citamos:

Los gastos en los que incurren las empresas en ejecución de sus políticas de responsabilidad social, hoy indispensables para el desarrollo de sus proyectos extractivos, son deducibles al amparo del principio de causalidad recogido por el artículo 37 de la LIR, al tratarse de gastos estrechamente vinculados a la generación de rentas gravadas.

Tales gastos no constituyen liberalidades, toda vez que no se realizan con un fin meramente altruista. Por el contrario, los gastos de responsabilidad social por un lado buscan mejorar las condiciones de vida de las comunidades de sus zonas de influencia y proteger el medioambiente; mientras que por otro, pretenden eliminar los conflictos sociales con el fin de poder desarrollar sus actividades generadoras de rentas gravadas (2013: 375).

Más aún, la realidad nos brinda antecedentes de proyectos mineros frustrados por la falta de legitimidad social, siendo uno de los casos paradigmáticos de la problemática social señalada, el del proyecto minero denominado Tía María, que se vio suspendido a causa de la convulsión social en la zona del proyecto.

Entonces, cabe cuestionarnos si la interpretación y criterios señalados solo serán aplicables a los casos en los que es posible que se genere un daño, y por ende que debe ser compensado y/o subsanado; sobre el particular, coincidimos en que los referidos gastos resultan necesarios para mantener la fuente productora de renta, en tanto que en nuestro contexto legal,³⁰ político y social, la legitimidad social es indispensable para que dichos contribuyentes lleven a cabo sus actividades de forma normal y continua, y en ese sentido consideramos que sí cumplen con el principio de causalidad.

³⁰ Al respecto, la Ley de Consulta Previa a los pueblos indígenas u originarios, Ley N° 29785, constituye el mejor ejemplo de lo señalado.

En torno a este punto, nos reafirmamos en cuanto a la no relevancia de la obligatoriedad de asumir o no un gasto ya que solo debe resultar relevante el beneficio directo o indirecto que este pueda generar y/o procurar para el contribuyente de rentas empresariales.

A mayor abundamiento, adjunto entregamos un anexo denominado “Entrevistas”, en el que se evidencia la posición que tres catedráticos de la Facultad de Derecho de esta casa de estudios, y especialistas en materia tributaria, mantienen en torno a los alcances del principio de causalidad y la deducción de gastos por responsabilidad social empresarial.

Teniendo en cuenta lo indicado, tenemos que la deducción de los gastos de responsabilidad social empresarial –que además cuenta con soporte constitucional, legal y tributario– debe aceptarse al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por los siguientes fundamentos:

- i. Una correcta interpretación del principio de causalidad, de acuerdo con los parámetros que el propio Tribunal Fiscal desarrolla en su jurisprudencia actual, es amplia y, por tanto, no exige que los gastos resulten indispensables para la generación de ingresos o el mantenimiento de fuente de renta gravada con el Impuesto para considerarlos causales.
- ii. Si bien, en principio, los gastos por concepto de RES podrían recibir la calificación de liberalidades no son tales, pues en tanto que el contribuyente acredite que los referidos gastos redundaron en un beneficio para el mismo, **incluso cuando el nivel de proximidad para que fluya el referido beneficio sea lejano o indirecto**, más aun si derivan de un deber constitucional, sin perjuicio de que se ajusten a los criterios de razonabilidad y normalidad.

- iii. En cuanto al señalado beneficio, los encontramos a múltiples niveles, tales como (i) la obtención de legitimidad social para su actuación, es decir “Licencia Social”, (ii) incremento y potenciamiento de la reputación social de una empresa, con incidencia en las preferencias de los consumidores, (iii) la recordación de la empresa, como marca, en el imaginario colectivo, (iv) el cumplimiento de estándares y/o certificaciones en el mercado nacional e internacional, y con ello (v) la captación de potenciales clientes y (vi) el cumplimiento de obligaciones con sus propios accionistas.

Los beneficios señalados pueden manifestarse de forma directa o indirecta, incidiendo sobre una mayor generación de renta gravada (mayor reputación social incide en las preferencias de los consumidores) o el mantenimiento de esta (legitimidad social)

En efecto, uno de los primeros efectos de la ejecución de las políticas de RSE se despliega en la sociedad, ya que la proyección de una imagen institucional colaboradora y comprometida con las preocupaciones sociales y éticas de dicha comunidad constituye un factor diferenciador respecto de las diversas ofertas vigentes en el mercado, respecto de los consumidores que las valoran.

Lo indicado resulta de especial relevancia en cuanto a la difusión de la empresa y/o las marcas que formen parte de su portafolio.

Así la proyección y difusión de una imagen responsable y comprometida con la sociedad, de forma inmediata, repercutirá en un incremento de los ingresos de las empresas socialmente responsables; a modo de ejemplo, tenemos que muchos contribuyentes publicitan que adoptaron este tipo de conductas al incorporar a sus productos y/o servicios envases reciclables, medios de producción que cumplen con certificaciones

internacionales, bajos niveles de contaminación, el empleo de personal netamente femenino para producir sus productos, mantener un mecenazgo en el ámbito deportivo, entre otros factores que son valorados y apreciados por los consumidores al momento de ejercer su opción de compra.

Al respecto, tanto en nuestro país como a nivel internacional existen diversos estudios que evidencian –objetiva y técnicamente– - un incremento en las ventas de los contribuyentes socialmente responsables.

A modo de ejemplo, tenemos que en el año 2009 se realizaron estudios respecto del impacto de las acciones de responsabilidad social de una empresa comercializadora de zapatillas, en cuanto a sus ventas y a las preferencias de los consumidores; el resultado de dicho estudio sugirió lo siguiente:

7. Los resultados mostraron que los encuestados estaban **dispuestos a pagar una mayor porción del precio de compra por atributos éticos en relación con las competencias corporativas**, con la única excepción de los productos de calidad. De hecho, tres de las acciones de responsabilidad social, la relación de la empresa con el **medioambiente, buen trato a sus trabajadores y apoyo a programas de lucha contra la pobreza**, tienen una DAP estimada que está cerca de duplicar la estimación de la DAP por las competencias corporativas, tales como el liderazgo en el sector y la innovación.

8. Los resultados sugieren que los entrevistados, para el caso del producto zapatillas, **valoran el compromiso de la empresa con el medioambiente como el atributo más importante dentro de la responsabilidad social**.

9. Los resultados sugieren que los consumidores estaban dispuestos a pagar un promedio de S/. 46, por cada atributo de responsabilidad social y S/. 138 para la responsabilidad social como un todo, lo que revela que **los clientes limeños de zapatillas pagarían el 64% del precio**

promedio de compra por atributos éticos o de responsabilidad social (Marquina 2009: 126) [el destacado es mío].

Otro estudio realizado por Centrum Católica presentó la vinculación de los presupuestos de las empresas con los niveles de responsabilidad social en sus diversos rubros económicos; así tratándose de empresas que se desarrollan en el sector de alimentos y bebidas, se incorporaron medidas socialmente responsables en el cuidado del medioambiente, lo cual implicó implementar políticas de reciclaje de residuos sólidos, estrategias para el reciclaje y ahorro del agua, la obtención de certificaciones ambientales, charlas y actividades de sensibilización y educación ambiental a los estudiantes de colegio, entre otras (Marquina 2011: 82).

Entre los resultados de la implementación de las medidas indicadas, las empresas dieron cuenta de que la estrategia de negocios adoptada permitió ahorrar cantidades significativas de dinero, además del reconocimiento y cumplimiento de estándares que también implican un ahorro en el presupuesto.

Otro de los beneficios que encontramos es el de la permanencia y recordación de la marca en el imaginario colectivo, es decir que será internalizada en la mente de la sociedad que se vea influenciada por estas políticas, así como por la sociedad que tome conocimiento de las referidas acciones.

Y es que el publicitario es relevante en tanto que sus efectos son medibles o evidenciables, toda vez que redundan en la generación de más consumo, ingresos, incremento del valor de la marca en el mercado, con el consiguiente incremento del valor de la participación en el capital social de las referidas empresas.

Adicionalmente a lo señalado, la percepción de una participación activa como parte de la sociedad y, por consiguiente, en la obtención de una aceptación o licencia social para la realización ininterrumpida y permanente de sus actividades, son beneficios que se generarán, en tanto se apliquen las referidas medidas, en un plazo mediano.

A partir de los ejemplos indicados es posible afirmar que **en tanto sea posible analizar y demostrar un beneficio económico, representado por la generación de mayor renta gravada con el Impuesto, también el contribuyente cumplirá con el requisito de la generación de un beneficio para el contribuyente que incurre en las referidas erogaciones**, que es el requisito previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para reconocer el gasto en los resultados.

- iv. Es importante considerar, adicionalmente, que **el comportamiento socialmente responsable de las empresas incide, a su vez, en las decisiones de compra de los consumidores, con lo cual se reafirmaría la generación de mayor renta gravada a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; lo afirmado encuentra base en diversos estudios que, desde la perspectiva de la publicidad, concluyen que los consumidores de esta generación basan sus decisiones de compra en factores adicionales al precio y cantidad del producto, siendo una de estas el grado de identificación con la empresa comercializadora o fabricante del producto consumido.**

A modo de ejemplo, citamos algunos de los principales estudios que han concluido lo indicado:

“La principal conclusión de este trabajo es que la imagen de RSC sí influye en la intención de compra de los consumidores, aunque no de

forma directa. Este trabajo ofrece evidencia empírica de que la intención de compra de los consumidores respecto a una marca socialmente responsable viene mediada por el grado de identificación C-E que la empresa sea capaz de generar. Dicho de otro modo, **el grado en que un sujeto satisfaga sus necesidades de definición personal** a través de su conexión con una marca socialmente responsable, y con la que comparte la tenencia o aspiración a un valor social, **mediará las posteriores respuestas comportamentales del individuo para con la marca** [...].

La RSC es un atributo diferenciador de la marca que le provee del significado simbólico necesario para que un consumidor la perciba como una entidad atractiva con la que identificarse, creando, manteniendo o estrechando una relación beneficiosa para ambas partes (Currás-Pérez, Rafael y Bigne-Alcañiz, 2011: 21-22) [el destacado es mío].

En cuanto al referido consumidor de la presente generación, los estudios revelan que este demanda un comportamiento social de los proveedores:

El cambio experimentado en el sistema de valores de los ciudadanos ha provocado una mayor preocupación por los temas sociales y medioambientales. Adicionalmente, desde distintos frentes, se exige a las empresas que jueguen un papel más activo en esta materia. Este reto parece estar siendo aceptado y el comportamiento de las compañías de mayor reputación pone en evidencia la generalización de criterios de responsabilidad social en el diseño de sus estrategias y en sus sistemas de gestión. Con ello persiguen satisfacer las nuevas expectativas de sus grupos de interés (Nieto y Fernández 2004: 12).

Por lo indicado, consideramos que la causalidad de los gastos generados por RSE queda acreditada, además, por tratarse de un factor que permite generar vínculos con el potencial consumidor de los productos de la empresa y, por consiguiente, identificación entre estos y las empresas que comercialicen o produzcan los productos de preferencia de este nuevo consumidor.

- v. En torno a la obtención de licencia social, entendiendo como tal a una convivencia pacífica entre la empresa, su entorno y el bien común, evitando situaciones que implique su rechazo masivo.

Como indicáramos en párrafos precedentes, este beneficio debe ser entendido en términos cualitativos (fuera de los estados financieros anuales) en tanto que coadyuvarán a que la empresa como ente jurídico, se consolide en el seno de una sociedad o del imaginario colectivo.

De esta manera, podemos concluir que la RSE busca introducir a la empresa o mantenerla en un determinado mercado o comunidad bajo una estrategia de negocios distinta, que no se circunscribe, a la publicidad ya que los productos o marcas no son lo único que se someten a difusión; por consiguiente, el beneficio que las empresas obtienen con motivo de la asunción de políticas de RSE es convertirse de un sujeto responsable no solo con todos los agentes económicos con los que se relaciona (clientes, proveedores y otros terceros), sino también con la comunidad o localidad en la que se inserta.

- vi. Entre otros fundamentos, no podemos soslayar los beneficios de adoptar políticas socialmente responsables a efectos de obtener la certificación ISO 26000, y adecuarse a los estándares que regulan las buenas prácticas empresariales a nivel mundial.

No obstante, hemos destacado que la obligatoriedad de asumir estos gastos no resulta el factor determinante para su deducción, consideramos innegable que la adopción de estas políticas (mediante la ISO 26000) en el actual mundo globalizado sí representa la generación de beneficios para el contribuyente, su organización y aquellos con los que interactúa, que redundarán en

la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de esta.

Al respecto, cabe precisar que si bien podría cuestionarse la indeterminación del concepto de responsabilidad social empresarial, no menos válido es que, de acuerdo con lo señalado en el capítulo precedente, a partir de referentes y estándares internacionales, que podrían considerarse como *Soft Law*, es posible analizar los alcances y relación causal de las erogaciones incurridas en la ejecución de tales políticas.

Lo expuesto hasta este punto no debe entenderse como una sustitución de la normativa tributaria, sino como elemento complementario para el razonamiento jurídico y técnico que realiza el juzgador al momento de dilucidar las controversias en materias de gastos de responsabilidad social empresarial, que debería aplicarse conjuntamente con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, conforme hemos indicado en el capítulo precedente.

Consideramos que el mismo criterio aplicaría respecto de otras iniciativas nacionales que mantienen el mismo propósito, tales como:

- Certificación “Empresa socialmente responsable” denominada ESR, promovida por la organización sin fines de Lucro Perú 2021.
- Certificación ABE, otorgada por la Asociación de Buenos Empleadores, promovida por la Cámara de Comercio Americana del Perú, en el ámbito de la responsabilidad social laboral.
- Certificación en materia de Responsabilidad Familiar Corporativa, promovida por el Club IFREI.

- Certificación internacional SA 8000: Responsabilidad social.
- Certificación internacional ISO 9000: Conjunto de normas sobre la gestión de la calidad y la mejora continua en organizaciones con actividades de producción de bienes o servicios.
- Certificación internacional ISO 14000: conjunto de normas sobre la gestión ambiental.

En ese sentido, como parte de los fundamentos extralegales en materia de responsabilidad social empresarial, desde nuestra perspectiva, también corresponde considerar los parámetros previstos por la ISO 26000, aprobados por la Organización Internacional para la Estandarización Internacional que califican como *Soft Law*.

Sin perjuicio de lo expuesto, orientando el análisis a la práctica profesional, admitimos que **es controversial medir o analizar de qué manera o cuándo es que se concretarán o se podrán acreditar los referidos beneficios**³¹; no obstante ello, en nuestra opinión, dicho argumento no debe conllevar el rechazo de la deducción del gasto.

Cabe precisar que diversas voces de la doctrina nacional comparten la referida posición, al señalar que sí es posible verificar un beneficio para el contribuyente, y que en ese sentido dichas erogaciones pueden deducirse de la renta neta. Mur Valdivia, por ejemplo, reconoce que la finalidad de las políticas de responsabilidad social empresarial es mantener la fuente productora de la renta, al procurar consolidar a la empresa, lo cual en ningún caso califica

³¹ Entendiendo como tal a aquel que se extiende del 1 de enero al 31 de diciembre del año fiscal.

como una liberalidad, en tanto que el contribuyente obtiene un beneficio con motivo de su ejecución:

[...] al tener la RSE la finalidad fortalecer y consolidar el desarrollo de la empresa, su ejecución no constituye un acto de filantropía o liberalidad de las organizaciones, ya que en estos casos lo predominante es el desinterés, el no esperar ningún retorno a cambio de lo que se da, mientras que la RSE opera en el marco del interés mutuo de las partes involucradas, donde todos esperan obtener beneficios. En el caso concreto de la empresa, que viene a ser el ente generador de esta dinámica llamada RSE, los esfuerzos operativos y financieros que conlleva su accionar tienen como objetivo la generación sostenible de mayor valor y rentabilidad para la empresa (citado en Figueroa 2010: 1-16).

El análisis realizado hasta este punto nos permite deducir que no obstante que el Tribunal Fiscal aún no desarrolla una línea jurisprudencial que tome en consideración el beneficio obtenido por quienes desarrollan verdaderas políticas de responsabilidad social, una interpretación amplia del principio de causalidad puede soportar la deducibilidad de los gastos vinculados a la ejecución de políticas de responsabilidad social empresarial.

Así, entendemos que ello no ocurre debido a que la valoración de las pruebas y argumento se centran en que el beneficio es obtenido por un tercero distinto al contribuyente, y ello se interpreta como liberalidad, soslayando que el análisis de la necesidad y beneficio obtenido debe centrarse, además, en los efectos e incidencias en la generación de ingresos para el contribuyente socialmente responsable o el mantenimiento de la fuente productora de éste.

Más aún, otro enfoque para el análisis nos llevaría a concluir que desconocer la deducción de este tipo de erogaciones acarrea la penalización de la utilización de una herramienta de negocios que sí incide positivamente en los resultados financieros del ejercicio.

3.7. Lineamientos para la deducción de un gasto por concepto de responsabilidad social empresarial

En cuanto a la deducción del gasto por responsabilidad social empresarial, proponemos los lineamientos normativos bajo los cuales debería validarse la deducción de estas erogaciones:

A. Que la empresa cuente con una Política Institucional en materia de responsabilidad social empresarial.

Este requisito es de carácter sustancial, ya que es el fundamento y finalidad de este tipo de gastos, al tratarse de una herramienta de gestión destinada a asegurar la sostenibilidad de la Empresa en el tiempo, así como la legitimación ante la sociedad.

Sobre los requisitos y condiciones mínimas de las referidas políticas, hemos considerado que las siguientes podrían ser incluidas en una fórmula legislativa que regule este tema:

- Objetivos y metas claras.
- Plazo de ejecución de los objetivos y metas trazadas.
- Beneficios efectivos y potenciales que se obtendría en el plazo señalado.
- Formas de medición de los referidos beneficios efectivos, así como metodologías y muestras realizadas.
- Garantía de la ejecución de las referidas políticas durante el plazo de ejecución, incluso en caso de reorganización empresarial, o cambios entre los titulares del capital social.

Respecto del papel de la Administración Tributaria al fiscalizar este tipo de gastos, consideramos que su labor debe centrarse en (i) verificar la existencia de la política, y (ii) verificar la

conurrencia de los requisitos mínimos de la referida política, mas no efectuar una revisión de su pertinencia y/u orientación ya que ello implicaría una afectación a la autonomía de la voluntad privada, así como una intromisión en las decisiones empresariales de los contribuyentes.

Sobre a las formas de medición de los beneficios, tenemos que ello deberá ocurrir de manera técnica, distinguiendo entre aquellos que se configurarán a mediano y largo plazo. A modo de ejemplo, los contribuyentes pueden recurrir a los estudios de recordación de marca, de mercado, encuestas al público, sondeos de opinión, entre otros que permitan establecer el nivel de efectividad de sus políticas y las metas esperadas por la empresa.

Acerca de los efectos de carecer de la referida política, consideramos que inevitable e ineludiblemente implicaría el desconocimiento del gasto, toda vez que no existiría forma de acreditar la causalidad de este y, por consiguiente, las referidas erogaciones decantarían en liberalidades o actos altruistas que no corresponden a políticas estructuradas de responsabilidad social empresarial.

B. Determinar y señalar expresamente las materias respecto de las cuales los contribuyentes podrán adoptar comportamientos socialmente responsables

A efectos que la implementación de este régimen se realice bajo parámetros que otorguen seguridad jurídica al contribuyente y, de otro lado, efectividad y eficiencia en el cumplimiento de los fines que persigue el Estado, consideramos que las áreas (estas son: gobernanza con la organización, derechos humanos, prácticas laborales, medioambiente, prácticas justas de operación, asuntos de consumidores, y participación activa y desarrollo de la comunidad) sobre los cuales esta propuesta

normativa debería centrarse, son las mismas establecidas por la ISO 26000, de acuerdo con lo señalado en el capítulo precedente, toda vez que coinciden con las prioridades sociales y éticas que la normativa y principios constitucionales nacionales defienden.

El interés de los contribuyentes en los tópicos planteados y, por ende, la efectividad de dicho esquema inicial deberá ser objeto de seguimiento por parte del ejecutivo, ya que un resultado negativo en cuanto a la naturaleza del incentivo y/o no relevante a nivel económico implicaría que parte o todas las materias señaladas tendrían que modificarse.

C. Que los gastos de responsabilidad social empresarial se enfoquen a necesidades de la sociedad o comunidad en la que la empresa se desarrolla.

Esta condición implicaría que los gastos se centrarían en necesidades de la comunidad, las cuales tendrían que encontrarse previamente determinadas por la propia comunidad y/o autoridad de la referida comunidad. Consideramos que la fijación de las necesidades puede efectuarse a nivel administrativo, sea en el ámbito nacional, regional, provincial o distrital.

A estos efectos, proponemos que las autoridades comunales, municipales y/o provinciales incorporen un listado de temas prioritarios en su comunidad, de manera que contribuyan al control efectivo de la ejecución de los referidos gastos.

La delegación de los temas sociales que exigen la atención de los contribuyentes en las autoridades locales, comunales, distritales, provinciales y/o sectoriales nos parece congruente con la finalidad y objeto de estos gastos, ya que siempre se tornará arbitraria y/o subjetiva cualquier decisión que las empresas puedan adoptar respecto de los temas que

consideran prioritarios en su comunidad; sin perjuicio de lo indicado, consideramos que también resultaría conveniente establecer una fórmula legal que permita a los contribuyentes socialmente responsables incorporar sus propuestas de las necesidades sociales de la sociedad, a efectos de que las indicadas autoridades puedan incluirlas en la gama de necesidades sociales.

D. Que exista proporción entre los gastos generados y los beneficios estimados en las políticas de responsabilidad social empresarial

Sobre el aspecto cuantitativo de la deducción de este tipo de gastos, consideramos que no deberían de sujetarse a un límite para su deducción; sin embargo, a efectos de llevar a cabo un control efectivo de los gastos, se aplicarán los límites determinados por los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Teniendo en cuenta que la proporción será la única limitación cuantitativa de este tipo de gastos, consideramos que las referencias para establecer la proporcionalidad deben darse en función a las proyecciones de los beneficios previstos como resultado de la ejecución de políticas de responsabilidad social, así como de los ingresos reales generados anualmente por este tipo de contribuyentes.

Si bien es cierto que un tratamiento congruente con los fines y objetivos de los gastos de responsabilidad social nos llevarían a concluir que no resultaría conveniente establecer un monto máximo para la incorporación del beneficio, sí nos parece que el valor mínimo del compromiso unilateral de las empresas socialmente responsables sea determinado por estas, ya que el cumplimiento de los requisitos propuestos en el presente trabajo

representan, por sí mismos, un nivel de inversión por parte del contribuyente.

Esta proporción tendrá que ser analizada en función de las necesidades, la coyuntura y/o el giro del negocio del contribuyente.

Cabe cuestionarse cómo es que ante una fiscalización de la referida proporción en los primeros años de ejecución de las políticas de responsabilidad social empresarial, se acreditaría esta.

Ante dichas interrogantes, consideramos que una de las alternativas de solución vendría dada por una medición permanente y constante de la ejecución de las referidas políticas por parte del contribuyente, a través de estudios de recordación de marca o cualquiera que tenga como finalidad evaluar el nivel de presencia de la empresa como parte del imaginario colectivo social.

En consecuencia, la deducción de los gastos por responsabilidad social empresarial se aceptará en tanto no impliquen un perjuicio fiscal, bajo los parámetros propuestos en la presente tesis, lo cual incrementaría el nivel de predictibilidad y seguridad jurídica para el contribuyente, sin perjuicio de la obligación de acreditar fehacientemente el gasto.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1. Las empresas no solo deben cumplir con la determinación y pago de los Impuestos, sino que además se encuentran obligadas a participar en la satisfacción de las necesidades propias de la sociedad, al formar parte de un modelo económico social de mercado.

La indicada obligación encuentra origen constitucional, en el principio de solidaridad y el deber de contribuir.

2. El principio de causalidad que regula el esquema de deducciones del Impuesto a la Renta, cuenta con sustento constitucional y técnico en tanto que garantiza que el gravamen recaiga exclusivamente sobre las ganancias y/o utilidades netas, siempre que dichas deducciones mantengan un vínculo directo o indirecto con la generación de rentas y/o mantenimiento de la fuente productora de éstas; con sujeción a los principios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.
3. En cuanto a la relación causal entre el gasto y la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de esta, tenemos que la tendencia jurídica contemporánea es de carácter amplio, debido a que considera como gasto necesario, inclusive a aquellos no indispensables, pero vinculados con algún beneficio que se genere o persiga generarlo, no requiriéndose para dicho efecto que la erogación tenga carácter obligatorio; ni enervando el cumplimiento de dicho beneficio porque exista un tercero que resulte, también, beneficiado.
4. En relación a los gastos de responsabilidad social empresarial, advertimos que muy poco países iberoamericanos incorporaron a su esquema de deducciones legislación específica en esta materia; y, en este escenario, el presente trabajo adquiere importancia para el desarrollo

de los criterios y principios que permitan evaluar la deducibilidad de este tipo de gastos en nuestro país.

5. Sobre la asunción de políticas de responsabilidad social empresarial, se trata de una obligación constitucional derivada del régimen económico social consagrado en la Constitución Política de 1993 y los principios sobre los que dicho régimen se basa.

Es más, es el resultado de las demandas de equilibrio de los intereses sociales entre el desarrollo de la actividad empresarial y el medio en el que esta se desenvuelve.

6. La responsabilidad social empresarial se erige como un aspecto relevante en la toma de decisiones empresariales, evitando, asimismo, posibles contingencias o riesgos sociales.

La ISO 26000 resulta siendo una referencia más vigente para los fines de esta investigación, ante la ausencia de normativa jurídica al respecto, que resultando ser esta última más válida, no se encuentra muchas veces acorde con los cambios de una sociedad siempre dinámica.

Debiendo estar el Derecho al servicio de las necesidades de dicha sociedad, debiera ir incorporando los cambios necesarios para poder comprender adecuadamente sus nuevos requerimientos.

7. Sobre la deducción de los gastos por responsabilidad social empresarial, el Tribunal Fiscal reconoce que se tratan de erogaciones razonables, sin embargo restringe su aceptación a situaciones en las que resulta inminente para evitar la generación de conflictos sociales, se celebren convenios entre el contribuyente y la comunidad receptora, y/o resulte necesario para que este siga desarrollando su actividad empresarial.

Como se observa, el Colegiado dejó abierta la posibilidad de que los gastos incurridos en cumplimiento de las políticas de RSE sean deducidos

por tratarse de erogaciones razonables; sin embargo, en los años siguientes las salas solo han confirmado la deducción de este tipo de gastos en aquellos supuestos indicados en el párrafo precedente, y siempre que los referidos hechos se encuentren plenamente acreditados, en uno u otro caso.

8. Sobre la deducción de gastos por responsabilidad social empresarial, la Corte Suprema se ha pronunciado de manera favorable al establecer que no se trata de liberalidades, y, por su parte, el Tribunal Constitucional interpreta que resulta consustancial con el principio constitucional de solidaridad y el régimen económico vigente, por lo que dichas líneas interpretativas nos permiten sostener que tales erogaciones sí mantienen relación con la generación de renta y/o el mantenimiento de la fuente de renta gravada.
9. A efectos de permitir la deducción del gasto por responsabilidad social empresarial, debiera cumplirse, cuanto menos, con los siguientes lineamientos normativos: (i) que la empresa cuente con una política institucional en materia de responsabilidad social empresarial, (ii) determinar y señalar expresamente las materias respecto de las cuales los contribuyentes podrán adoptar comportamientos socialmente responsables, según las prioridades establecidas por el Estado (iii) que estos gastos se enfoquen en las necesidades de la sociedad o comunidad en la que la empresa se desarrolla, (iv) que exista proporción entre los gastos generados y los beneficios estimados, (v) la no configuración de un perjuicio fiscal como resultado de la aplicación de estas políticas, y (vi) la fehaciente acreditación del gasto incurrido.

ANEXO: ENTREVISTAS SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD



Entrevista a la Profesora Sandra Sevillano³²

1. **Pregunta 1:** En relación a la aplicación del principio de causalidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿cuáles serían los alcances de dicho principio para que sea procedente la deducción de un gasto? En especial, tratándose de la obtención de beneficios indirectos para los contribuyentes que incurran en dicho gasto.

Respuesta: “Considero que la pregunta es demasiado amplia pues para valorar los casos de eventual deducibilidad de gastos que generan beneficios indirectos en el contribuyente sería forzoso recurrir a la casuística y analizar cada situación en concreto. El marco para dicho análisis remite, sin duda, a los alcances del principio de causalidad cuyo nombre denota en sí mismo que la regla para que un gasto de la empresa pueda afectar y disminuir la base sobre la que se calcula el impuesto a la renta es que dicho gasto haya sido “causado”, “motivado”, “generado”, “ocasionado” en la realización de la actividad empresarial, entendida según la definición del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como la actividad que se despliega para “obtener renta gravada” o “mantener la fuente productora”. Estas últimas expresiones son, desde luego, generales y es a través de la casuística que se le ha ido dotando de contenido.”

2. **Pregunta 2:** ¿Considera usted que una correcta interpretación del principio de causalidad, de acuerdo a nuestra legislación vigente, permitiría la deducción de gastos vinculados a la ejecución de políticas de responsabilidad social empresarial? ¿Qué requisitos debieran ser cumplidos?

Respuesta: “A mi juicio, lo principal es darle contenido a lo que es responsabilidad social empresarial. Parto de la premisa que resiente el concepto de lo que es “socialmente responsable” el que realizar dichas acciones deba tener un efecto en el pago del impuesto a la renta de las empresas. Decir que las empresas solo estarán interesadas en la responsabilidad social porque implicará un menor costo tributario suena paradójico con el sentido del compromiso social que todo agente (en este caso la empresa) debe tener con su entorno. No creo que el estado actual de nuestra legislación permita tener claridad sobre lo que podría ser deducible bajo el amparo de que se trata de políticas de responsabilidad social. Asumir gastos que corresponden al Estado (ejemplo en el caso de carreteras) puede querer verse como que la empresa lo hace “para realizar su actividad empresarial”, “para mantener su fuente productora”, pero en tales circunstancias, de por sí excepcionales, creo que es la ley, y no la discreción de la empresa, la que debe establecer si asumir tales desembolsos debe incidir en el impuesto a la renta.”

³² Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Entrevista al Profesor Eduardo Sotelo³³

1. **Pregunta 1:** En relación a la aplicación del principio de causalidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿cuáles serían los alcances de dicho principio para que sea procedente la deducción de un gasto? En especial, tratándose de la obtención de beneficios indirectos para los contribuyentes que incurran en dicho gasto.

Respuesta: “La Ley no ha hecho explícito el tratamiento para efectos del Impuesto a la Renta empresarial del domiciliado de un gasto que solo ocasiona beneficios “indirectos” para los contribuyentes. Es más, la propia pregunta encierra desde ya una zona de penumbra al intentar categorizar un beneficio empresarial como “indirecto” que no encuentra, en principio, espacio en la concepción de las reglas diseñadas en el artículo 37 aludido. La causalidad prevista en el artículo 37 de la LIR e interpretada por la fuente coercitiva que es la jurisprudencia (principalmente administrativa) se sabe que implica aceptar como deducibles los gastos que guarden una relación directa con la generación de mayores rentas y con la manutención de la fuente productora. De la regla, mal llamada principio, de causalidad se han derivado los conceptos de necesidad, y los criterios de normalidad, razonabilidad y el de generalidad (acotado este último para determinados gastos), que permiten filtrar o calificar, caso por caso, qué gasto merece ser deducible y cuál no lo merece. Asimismo, la jurisprudencia ha avanzado, paulatinamente, hacia la consideración de que la causalidad debe entenderse con un cierto carácter amplio, para lo cual se admite como deducible aquellos gastos que no guardan una relación directa con la generación de mayores rentas (como razonablemente lo han establecido el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos como son las RTF N° 01918-1-2012, N° 18285- 1-2011, entre otras); pero nada hace vislumbrar de dicha jurisprudencia que la manera “amplia” o abierta de leer la causalidad permite de suyo o en automático abarcar o aceptar como deducibles gastos que provocan o conceden “beneficios indirectos” para los contribuyentes o, al menos, no de una manera no calificada. Con esto, queremos decir que, en principio, la obtención de un beneficio “indirecto” para la empresa, no denota per se la existencia de un gasto causal, y, por ello, el estándar de evaluación debe profundizarse y elevarse para concluir por la aplicación de la regla, conceptos y criterios aludidos que nos encontramos frente a un gasto que merece ser deducible de la base del Impuesto a la Renta empresarial del domiciliado. De hecho, tal es la actitud de celo que ha tomado la jurisprudencia a juzgar por los casos que ante los tribunales se han ventilado.”

2. **Pregunta 2:** ¿Considera usted que una correcta interpretación del principio de causalidad, de acuerdo a nuestra legislación vigente, permitiría la deducción de gastos vinculados a la ejecución de

³³ Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

políticas de responsabilidad social empresarial? ¿Qué requisitos debieran ser cumplidos?

Respuesta: “Por un lado, no concuerdo con quienes piensan de modo simplificado que el asunto de la deducibilidad de los gastos vinculados a la ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial pasa por especificar en el Artículo 37° de la LIR que estos gastos son deducibles (o con qué condiciones lo serían). Para empezar el gasto por ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial no es un gasto de tipo homogéneo que sea susceptible de una clasificación (legal) ex ante. Es un gasto esencialmente heterogéneo de una variedad incontable. Tampoco es una categoría de gasto que desde el punto de vista de política tributaria sea susceptible de recibir definición legal que sea clara e indubitable. De hecho, los documentos y fuentes internacionales, locales o voluntarias para el gasto por responsabilidad social empresarial no contienen criterios fácilmente administrables (esto es, criterios que sean de gestionables o controlables, a costos razonables, por una autoridad tributaria y tribunales) a la manera de reglas legales en los países. Puede ser un gasto por responsabilidad social un gasto asociado a mejorar el cumplimiento de la legislación laboral o el clima de trabajo, como aquel destinado a mejorar el cumplimiento tributario; del mismo modo un gasto en la comunidad en la cual el negocio de la empresa tiene un impacto. No solo existe gasto de responsabilidad social cuando existe un impacto negativo en lo social o ambiental, ni cuando está ausente o hay inacción del Estado; existe gasto por responsabilidad social cuando la empresa hace lo que éticamente debe hacer, o sea, lo que siempre debió hacer o como siempre debió cumplir las reglas (respetando los intereses de la comunidad, con transparencia, etc.); a veces, se necesita establecer una diferenciación no administrativa sino legal entre el gasto por liberalidad y el gasto en ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial; pero, a veces, tal diferenciación no es siquiera perceptible o posible. En mi opinión, sin haber desarrollado un análisis exhaustivo del fenómeno, creería que un gasto que es perfectamente causal o hasta estar explícito en el 37 de la LIR (gasto recreativo del personal) puede, a la vez, constituir un gasto que cumple con los criterios generales de gasto en ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial; y viceversa (un gasto en ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial podría no llegar a cumplir o demostrar cumplir con la regla de causalidad, y los criterios o conceptos desarrollados jurisprudencialmente a partir de la regulación del artículo 37 de la LIR. Con lo dicho, entonces, creería que, en principio, no encuentro jurídicamente viable que el concepto de un gasto en ejecución de Políticas de Responsabilidad Social Empresarial sea susceptible de ser capturado en su totalidad y ex ante dentro de la categoría legal de gasto causal. Tampoco encuentro una propuesta de enmienda normativa conveniente, arriesgando una desnaturalización del concepto de gasto causal, y una eventual extensión indeseada de la deducibilidad a conceptos que no merecerían dicho tratamiento tributario.”

Entrevista al Profesor Francisco Ruiz de Castilla³⁴

1. **Pregunta 1:** En relación a la aplicación del principio de causalidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿cuáles serían los alcances de dicho principio para que sea procedente la deducción de un gasto? En especial, tratándose de la obtención de beneficios indirectos para los contribuyentes que incurran en dicho gasto.

Respuesta: “No existe una base legal expresa sobre el particular.

Corresponde a la jurisprudencia y doctrina elaborar la respuesta a la pregunta planteada.

En mi opinión, la relación causal que se pregunta tiene una estructura lógica en términos de “causa-efecto”. La causa viene a ser el gasto, el efecto la obtención de un ingreso o mantenimiento de la fuente productora de renta y, además, tiene que existir una relación de tipo imperativo entre la causa y el efecto (es decir, que ante la causa X corresponde –de todos modos el efecto previsto en la Ley).

Ahora bien, en materia de ingresos existen dos posibilidades e interpretativas. La primera, de corte amplio, consideraría como renta gravada básicamente a los ingresos que realizan las empresas como resulta de operaciones con terceros, tal como se desprende del penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta. La segunda posición interpretativa es de corte más amplio, según la cual se considera renta gravada con el impuesto a los ingresos y también los beneficios.

La figura del beneficio es fácil de hallar en la Ley cuando esta se refiere a cierta clase de beneficio, tal como sucede en el literal c del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que las mejoras constituyen rentas gravadas de primera categoría para la determinación del impuesto a la renta de personas naturales. En correspondencia con este planteamiento también cabe pensar que se consideran gravados los beneficios económicos (mejoras, etcétera) que experimentan las empresas.

Este beneficio empresarial puede ser directo o indirecto. Habrá beneficio directo si la relación causa-efecto es de alta intensidad, tal como sucede con los gastos de publicidad para la venta de bebidas alcohólicas, toda vez que, a mayor publicidad entonces las empresas obtendrán mayores beneficios. Por otra parte, un beneficio es indirecto cuando la relación causa-efecto es de menor intensidad si se trata de gastos de responsabilidad social de las empresas en relación con los consiguientes beneficios.”

2. **Pregunta 2:** ¿Considera usted que una correcta interpretación del principio de causalidad, de acuerdo a nuestra legislación vigente, permitiría la deducción de gastos vinculados a la ejecución de políticas

³⁴ Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

de responsabilidad social empresarial? ¿Qué requisitos debieran ser cumplidos?

Respuesta: *“La respuesta es afirmativa. Desde el punto de vista teórico, es importante el tema de las fuentes del derecho, en el sentido que actualmente las corrientes post-positivistas del derecho señalan que el sistema jurídico está compuesto por normas y también por principios. Al respecto, se considera que los principios consisten básicamente en valores morales. Uno de estos valores es la justicia. En este sentido, si una empresa efectúa un desembolso por concepto de responsabilidad social y se quiere evaluar la validez jurídica de este gasto para efectos tributarios, los referentes son las normas (legislación del Impuesto a la Renta) y los principios. Evidentemente, un gasto social que responda a las exigencias de justicia social tiene validez para el derecho financiero y tributario. Por otra parte, los requisitos que se debe cumplir para la validez de la deducción de este gasto deben ser sustanciales y formales, con relación a los requisitos sustantivos este gasto debe de cumplir con los alcances legales relativos al principio de causalidad y con los principios jurídicos como por ejemplo el de justicia social, especialmente en el marco de un Estado Constitucional de Derecho. Respecto a los requisitos formales el más importante tiene que ver con la prueba del gasto y la acreditación de la relación causal. El gasto es un hecho y la empresa debe proporcionar a la SUNAT (en caso de fiscalización) la documentación jurídica que sustente este hecho. Por otra parte, la relación causal no es un hecho, sino una situación en donde hay que poner especial atención a la acreditación del beneficio (que genera el gasto) y la acreditación de la relación indirecta entre el gasto y beneficio.”*



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

ALFONSO, Rosalía.

2010 *Responsabilidad social de la empresa y derecho mercantil*.
Granada: Editorial Comares.

ARDITO VEGA, Wilfredo.

2010 “Responsabilidad social empresarial y discriminación”. *Revista de Derecho de la PUCP*, número 64, pp. 245-262.

ARROYO LANGSHWAGER, Gisela.

2013 “La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados ‘Gastos de responsabilidad social’ efectuados en etapas preproductivas”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, número 53, pp. 107-136.

ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

2007 Ley N° 38.628, Ley de Impuesto sobre la Renta. Caracas, 15 de febrero de 2007.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR

1991 Decreto N° 134, Ley del Impuesto sobre la Renta. El Salvador, 18 de diciembre de 2012.

ATALIBA, Geraldo.

1987 *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

BELAUNDE PLENGE, Walther.

2014 «Gastos de responsabilidad social: aspectos tributarios a considerar». *Revista Derecho & Sociedad*, número 43, pp. 15-27.

BENITES MENDOZA, Mónica

2017 Entrevista a Francisco Ruiz de Castilla.

2017 Entrevista a Sandra Sevillano.

2017 Entrevista a Eduardo Sotelo.

BRAVO CUCCI, Jorge.

2006 *Fundamentos de Derecho Tributario*. Segunda Edición. Lima: Palestra Editores.

BRAVO CUCCI, Jorge.

1998 Las donaciones y liberalidades en el Impuesto a la Renta. En: *Cuadernos Tributarios de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, número 22, pp. 91-100.

CÁMARA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

2014 Causa N° 39105/2014. Argentina, noviembre.

CÁMARA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

1999 Causa N° 2651/99. Argentina, 19 de mayo.

CAMPUZANO, Luis Felipe.

2010 La responsabilidad social empresarial: ¿verdadero compromiso o simple moda? Revista *Derecho de la PUCP*, número 64, pp. 121-129.

CARAVEDO, Baltazar.

- 2004 La nueva empresa: Introducción a la responsabilidad social empresarial (Mesa Redonda). En: *THEMIS Revista de Derecho*, número. 48, pp. 243-250.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

- 2008 Ley N° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado. Lima, 20 de mayo.
- 2007 Ley N° 29785, Ley de Consulta Previa a los pueblos indígenas u originarios. Lima, 7 de setiembre.
- 2001 Ley N° 27506, Ley de Canon. Lima, 10 de julio.

CONGRESO ARGENTINO

- 1973 Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628. Buenos Aires, 29 de diciembre. Consulta: 23 de setiembre de 2016.
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/17699/norma.htm>

CONGRESO FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

- 2002 Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana. México, 1 de enero de 2002.

CONSEJO DE ESTADO DE COLOMBIA

- 2011 Expediente N° 17001-23-31-000-2003-01159-01(16285). Fecha: 31 de marzo de 2011.
- 2011 Sentencia N° 17075. Fecha: 10 de marzo de 2011.

- 2010 Expediente N° 25000-23-27-000-2006-00792-01. Fecha: 15 de abril de 2010.
- 2009 Sentencia N° 16717. Fecha: 11 de noviembre de 2009.
- 2005 Expediente N° 11001-03-27-000-2003-00099-01. Fecha: 13 de octubre de 2005.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA, SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE.

- 2016 Casación N° 8407-2013, de fecha 31 de agosto de 2016.
- 2010 Casación N° 2743-2009, de fecha 14 de setiembre de 2010.

CORTE ESPAÑOLA, SEGUNDA SALA CONSTITUCIONAL.

- 2013 Sentencia N° 2013-150, de fecha [...]

CÓRDOVA ARCE, Alex y BARRENECHEA SALAZAR, Lorena.

- 2013 “Impuesto a la renta y responsabilidad social”. En: *Ius Et Veritas*, volumen 23, número 46, pp. 362-375.

CURRÁS-PÉREZ, Rafael y BIGNE-ALCAÑIZ, Enrique.

- 2008 “¿Influye la imagen de responsabilidad social en la intención de compra? El papel de la identificación del consumidor con la empresa”. En: *Universia Business Review*, número 19. Consulta: 26 de setiembre de 2016.
[https://ubr.universia.net/index.php/ubr/article/view/662/-influye-imagen-responsabilidad-social-intencion-compra-papel-identificacion-consumidor-empresa.](https://ubr.universia.net/index.php/ubr/article/view/662/-influye-imagen-responsabilidad-social-intencion-compra-papel-identificacion-consumidor-empresa)

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge.

1994 El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar. En: *THEMIS*, Época 2, número 29, pp. 131-145.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge.

2006 El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima: Palestra Editores.

DE MIGUEL CORRALES, María Luisa

2011 *Proyecto Impulsa RSE-PYME. La Responsabilidad Social Empresarial en la pequeña y mediana empresa. Guía de buenas prácticas*. Consulta: 26 de setiembre de 2016.
<http://www.foroempresarias.com/userfiles/archivos/Documentaci%C3%B3n/Gu%C3%ADa%20RSE%20PYME%20DEFINITIVA.pdf>

DEL POZO GOICOCHEA, Claudia.

2015 “Administración Pública y derechos fundamentales: ¿Pueden los organismos de la Administración Pública ser titulares de derechos fundamentales?”. *Ius Et Veritas*, volumen 18, número 50, pp.246-258.

DURÁN ROJO, Luis Alberto.

2015 “La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la conceptualización del Derecho Tributario”. *Ius et Veritas*, número 50, pp. 174-203.

- 2014 “Uso del *Soft Law* en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima, número 57 pp. 1-14.
- 2009 “Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial”. *Contabilidad y Negocios*. Fondo Editorial de la PUCP, volumen 4, número 7, pp. 5-16.
- 2006 Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima: Palestra Editores.

EL COMERCIO

- 2016 “Panorama de conflictos sociales y minería”. *El Comercio edición digital*. Lima, 06 de noviembre de 2016. Consulta: 06 de noviembre de 2016
<http://elcomercio.pe/sociedad/peru/doce-46-proyectos-mineros-enfrentan-conflictos-sociales-noticia-1944584>.

ERMIDA URIARTE, Oscar.

- 2010 Responsabilidad social de la empresa: ¿Ética, *Marketing* o Derecho? *Revista Derecho de la PUCP*, número 64.

FERNANDEZ ORIGGI, Italo.

- 2005 Las deducciones del Impuesto a la Renta. Lima: Palestra Editores.

FIGUEROA SUÁREZ, Rosa

- 2010 Tratamiento tributario de los gastos vinculados a la responsabilidad social. *Actualidad Empresarial*, número 216, Primera Quincena de octubre.

GARAVITO, Cecilia.

2008 “Responsabilidad social empresarial y mercado de trabajo”.
Economía PUCP, Volumen XXXI, número 61, pp. 81-104.

GARRET VARGAS, Juan Alberto.

2007 “Análisis de la deducibilidad de los gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera”. *Ius Et Veritas*, número 34. Pg. 228-232.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis.

2013 “Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta”. *Ius Et Veritas*, Lima, número 47, pp. 236-249.

HUERTAS, Luis.

2013 “Constitucionalización del derecho ambiental”. *Revista Derecho PUCP*, número 71, pp. 477-502.

KRESALJA, Baldo y Ochoa, César.

2009 *Derecho Económico Constitucional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

LATTUADA, Paola y Otros.

2012 Responsabilidad social empresarial: Miradas plurales, un interés singular. Colombia: Ediciones Unalua.

LLOSA SALDAÑA, Carlos Augusto y QUIRÓZ VELÁSQUEZ, Carlos Alfonso.

2011 “Los gastos por responsabilidad social y el principio de causalidad”. *Análisis Tributario*, número 280, volumen XXIV, pp. 26-28.

LOZANO BYRNE, Oswaldo.

2010 “La deducción de los gastos de educación en el Impuesto a la Renta”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, número 50, pp. 61-74.

MARQUINA FLEDMAN, Percy y otros.

2012 La percepción sobre la responsabilidad social empresarial. El caso de la Banca Peruana. Lima: Centrum - Escuela de Negocios de la PUCP.

2011 Diagnóstico de la responsabilidad social en organizaciones peruanas. Una aproximación interinstitucional y multidisciplinaria. Lima, Centrum, Centro de Negocios de la PUCP, 2011.

2009 La Influencia de la responsabilidad social empresarial en el comportamiento de compra de los consumidores peruanos. Tesis para la obtención del grado de doctor en administración estratégica de empresa, CENTRUM, Centro de Negocios de la PUCP.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2004 Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 08 de diciembre.

1994 Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 21 de setiembre.

MONTESTRUQUE ROSAS Karina.

2005 “A propósito del principio de causalidad”. *Análisis Tributario*. Número 204, volumen XVIII, pp. 17-18.

NIETO ANTOLÍN, Mariano y FERNÁNDEZ GAGO, Roberto.

2004 “Responsabilidad social corporativa: la última innovación en management”. *Universia Business Review* [en línea] 2004, (primer trimestre). Consulta: 26 de setiembre de 2016.
<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=43300103>> ISSN 1698-5117.

PALAO TABOADA, Carlos.

2005 “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directo e indirecto”. *Vectigalia*, año 1, número 1, pp. 19-25.

PICÓN GONZÁLES, José Luis.

2003 “¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión: La fiscalización de los gastos”. *Derecho & Sociedad*, Año 14, número 21, pp. 288-296.

PICÓN GONZALES, Jorge.

2011 Comentario del 31 de marzo de 2011 a ¿“Es el gasto social deducible del Impuesto a la Renta?”. *Conexión Esan*. Consulta: 23 de setiembre de 2016.

[\[http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2011/03/31/es-el-gasto-social-deducible-del-impuesto-a-la-renta/\]](http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2011/03/31/es-el-gasto-social-deducible-del-impuesto-a-la-renta/)

2007 ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo....
Segunda edición. Lima: Dogma Ediciones.

PORTOCARRERO, Felipe.

2004 La nueva empresa: Introducción a la responsabilidad social
empresarial (Mesa Redonda). *THEMIS Revista de Derecho*,
número 48, pp. 243-250.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA CHILENA

1974 Ley de Renta de Chile Decreto Legislativo N° 824. Chile, 27 de
diciembre.

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO ESPAÑOL

2014 Ley de Impuesto a las Sociedades, Ley N° 27/2014, 27 de
noviembre de 2014.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

1989 Decreto N° 624, Estatuto Tributario de los impuestos administrados
por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Bogotá, 30 de
marzo de 1989.

PROINVERSIÓN

2016 *Ranking de Obras por Impuestos*. Consulta: 26 de setiembre de
2016.

[http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStand
ard.aspx?ARE=0&PFL=0&JER=188](http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStand
ard.aspx?ARE=0&PFL=0&JER=188)

2016 Cuadro N° 1 (Proinversión 2016: Ranking).

SANBORN, Cynthia.

2008 “Del Dicho al Hecho: empresa y responsabilidad social en el Perú”.
Brújula, Año 9, N° 16, pp. 6-18.

SANTIVÁÑEZ GUARNIZ, Juan.

2009 “Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del
Impuesto a la Renta. Un enfoque empresarial”. *Contabilidad y
Negocios*, volumen 4, número 7, pp. 17-22.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

2016 Oficio N° 2984. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.
[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ley_renta2016
.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ley_renta2016
.htm)

2010 Oficio N° 336. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.
[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:kayhNV
zs13oJ:www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja33
6.doc+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:kayhNV
zs13oJ:www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja33
6.doc+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe)

2009 Oficio N° 1373. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.
[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zhiBnD6
jcrUJ:www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1381.
htm+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zhiBnD6
jcrUJ:www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1381.
htm+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe)

2009 Oficio N° 683. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja683.htm>

2007 Oficio N° 3229. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3229.htm>

2007 Oficio N° 2841. Chile. Consulta 23 de setiembre de 2016.

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2841.htm>

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2005 Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000. Lima. Consulta: 23 de setiembre de 2016.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3082005.pdf>

2003 Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000. Lima. Consulta: 23 de setiembre de 2016.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0912003.htm>

TANAKA, Martín y otros.

2007 “Minería y Conflicto Social”. *Economía y Sociedad Revista del Centro de Investigación Económica y Social (CIES)*, N°. 65. Pp. 12-15.

TELLO PUERTA, Fernando.

2015 “Deducibilidad del gasto vinculado con los desembolsos incurridos como consecuencia de una transacción extrajudicial ¿Estamos frente a un verdadero acto de liberalidad?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, número 58, pp. 129-146.

2014 “Deducibilidad del gasto vinculado con los desembolsos incurridos como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?” *Derecho & Sociedad*, número 43, pp. 29-36.

TORREJÓN, Pablo

2016 “Entrevista a Sandro Sánchez”. *PuntoEdu, Revista de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. Consulta: 26 de setiembre de 2016. <http://puntoedu.pucp.edu.pe/entrevistas/la-responsabilidad-social-no-es-un-gasto-sino-una-inversion/>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO

2011 Expediente N° 0004-2011-AI/TC. Sentencia: 20 setiembre de 2011.

2011 Expediente 00004-2010-PI/TC. Sentencia: 14 de marzo de 2011.

2009 Expediente N° 00026-2007-PI/TC. Sentencia: 28 abril de 2009.

2007 Expediente N° 06089-2006-PA/TC, Sentencia: 17 de abril de 2007.

2007 Expediente N° 06089-2006-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007.

2006 Expediente N° 1535-2006-PA/TC. Sentencia: 23 de febrero de 2006.

- 2006 Expediente N° 1963-2006-PA/TC. Sentencia: 05 de diciembre de 2006.
- 2005 Expediente N° 0048-2004-PI/TC. Sentencia: 01 de abril de 2005.
- 2005 Expediente N° 0008-2003-AI/TC, N° 004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC Y 0027-2004-AI/TC.
Sentencia: 21 de setiembre de 2004.
- 2003 Expediente N° 0008-2003-AI/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 2003.
- 2003 Expediente N° 2727-2002-AA/TC. Sentencia: 19 de diciembre de 2003.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

- 2006 Amparo en revisión 1662/2006. Sentencia: 15 de noviembre 2006.

TRIBUNAL FISCAL ARGENTINO

- 2014 Sentencia del 12 de agosto de 2014 emitida por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación Argentino
- 2004 Sentencia del 28 de mayo de 2004, emitida Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación Argentino.

TRIBUNAL FISCAL PERUANO

- 2014 Expediente N° 1928-2009. Fecha: 11 de abril de 2014.
- 2014 Expediente N° 4861-2007. Fecha: 27 de marzo de 2014.

- 2013 Expediente N° 11152-2007. Fecha: 01 de octubre de 2013.
- 2013 Expediente N° 10274-2010. Fecha: 18 de enero de 2013.
- 2013 Expediente N° 13510-2009. Fecha: 03 de diciembre de 2009.
- 2012 Expediente N° 13508-2009. Fecha: 03 de julio de 2012.
- 2012 Expediente N° 14165-2006. Fecha: 03 de abril de 2012.
- 2012 Expediente N° 6847-2009. Fecha: 22 de mayo de 2012.
- 2012 Expediente N° 2520-2006. Fecha: 27 de diciembre de 2012
- 2011 Expediente N° 4748-2006. Fecha: 16 de setiembre de 2011.
- 2011 Expediente N° 9704-2005. Fecha: 05 de julio de 2011.
- 2010 Expediente N° 1513-2009. Fecha: 17 de diciembre de 2010.
- 2010 Expediente N° 1514-2009. Fecha: 17 de diciembre de 2010.
- 2010 Expediente N° 10115-2005. Fecha: 23 de marzo de 2010.
- 2010 Expediente N° 14408-2005. Fecha: 16 de abril de 2010.
- 2009 Expediente N° 13864-2007. Fecha: 26 de febrero de 2019.
- 2008 Expediente N° 11781-2004. Fecha: 15 de enero de 2008.
- 2007 Expedientes N° 10656-2006 y 10640-2016. Fecha: 22 de marzo de 2007.

2006 Expediente N° 2340-2003. Fecha: 26 de octubre de 2004.

2003 Expediente N° 3647-2002. Fecha: 16 de mayo de 2003.

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LOS LAGOS DE CHILE.

2015 Sentencia de fecha 15 de setiembre de 2015.

TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA, SALA 3

2013 Sentencia de fecha 30 de mayo de 2013.

2012 Sentencia de fecha 03 de julio de 2012.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE ESPAÑA

2011 Resolución 00044/2010 del 7 de abril de 2011.

2010 Resolución N° 394/2010, de fecha 21 de noviembre de 2010.

2009 Resolución N° 6879/2008, de fecha 10 de setiembre de 2009.

2008 Resolución N° 00/508/2007 de fecha 24 de julio de 2008.

2008 Resolución N° 00/467/2007, del 12 de junio de 2008.

2008 Resolución N° 00/631/2006, de fecha 28 de febrero de 2008.

2007 Resolución N° 00/1676/2006, del 25 de julio de 2007.

2006 Resolución N° 00/2755/2003 del 16 de febrero de 2006.

2000 Resolución N° 00/7105/1996, de fecha 14 de enero de 2000.

VILLEGAS, Héctor.

2016 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea.

