

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“ANÁLISIS CRÍTICO DE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR RSE
¿EL GASTO ES ASUMIDO POR LA EMPRESA, EL ESTADO O LA
SOCIEDAD?”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Sandra Margarita Huamán Luna

ASESOR

Renée Antonieta Villagra Cayamana

Lima, Perú

Junio, 2019



DEDICATORIA

A Dios;
A mis amados padres Alejandro y Margarita por brindarme su apoyo incondicional y creer en mí;
A mis hermanos por su paciencia infinita y cariño;
A los grandes amigos que el mundo me permitió conocer, por darme la mano cuando sentía cansancio en el camino;
Y a mis queridos asesores Renée Villagrá y Bruno Debenedetti, por sus enseñanzas, constante exigencia y motivación.
¡ Anchata añaychaykichis!
¡Les agradezco mucho!

Sandra Huamán

Resumen ejecutivo

Constantemente se discute la naturaleza de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial y su deducción para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, pues no se encuentran permitidos expresamente en la lista taxativa contenida en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, tampoco no admitidos restrictivamente en el artículo 44° del mismo cuerpo normativo. Frente a dicha cuestión, denotamos la presencia de dos posiciones contradictorias sobre el correcto tratamiento tributario aplicable en estos supuestos. La primera calificada como una postura abierta, consiste en no categorizar determinados gastos en la legislación tributaria. Por otro lado, la segunda posición considerada como cerrada, insiste en señalar expresamente los tipos de gastos que se pueden deducir o el sector que estaría habilitado para hacerlo. Ello genera incertidumbre en los contribuyentes tras la existencia de criterios amplios y restringidos de la aplicación del denominado principio de causalidad consagrado en la legislación tributaria y más aún cuando en la actualidad las empresas- asumiendo su rol como motor de desarrollo de la sociedad- han ido adoptando de manera progresiva y dinámica las prácticas de RSE dentro de sus decisiones estratégicas, originando innovadoras formas de hacer empresa bajo el contexto de un libre mercado e involucradas con necesidades sociales, ambientales, éticas, etc. Es así que, partiendo del entendimiento e interiorización a nivel internacional y local sobre la RSE frente a su carácter pluridimensional y la ausencia de su definición normativa, el presente trabajo de investigación analiza críticamente y con un debido fundamento tributario y constitucional -a la luz del Principio de Solidaridad vinculado estrechamente con el deber de contribuir y la capacidad contributiva - la procedencia de la deducción de gastos por RSE, para servir como un criterio en la resolución de casos y abrir el camino a nuevas investigaciones.

Resumen ejecutivo en Quechua

Sapakutinmi rimanku maymantan paqarimon gastos por Responsabilidad Social Empresarialmanta hinallataq tukuy pisiyay Impuesto a la Renta de Tercera Categoriámanta, chaymi manan tarikunchu qelqasqa artículo kinsachunkaqanchisniyoq (37°) Hatun Kamachi Impuesto Rentapi, manan amatasqachu artículo tawachunkatawapipas (44°) chay Hatun Kamachikuyki. Chay sasachakuykunapi tarinchis iskay qhawaykuna mana tupaq allin ruway tratamiento tributariomanta. Kay qhawaykunamanta hukñinmi kichasqa qhaway chaymi kan mana aqllay Hatun Kamachi Tributariomanta. Hinallataq kay iskay qhawayqa wisk'asqan chay qelqasqa ñinmi tipos de gastos manta Hatun Kamachipi o atikunmi ruwanapaq. Kaymi paqarichimun mana allin yachayta contribuyentekunapi chay nisqa principio de causalidadmi Hatun Kamachi Tributariomantapi rikhurichimun huk qhaway kichasqata huk qhaway wisk'asqata kunanmi chay empresakuna wiñachin Ilaqtakunata hinallataqmi hap'inku ruwanankupi prácticas de RSEpi paqarichimunku musuq ruway empresakunata ukhu libre mercado nisqapi qhawaripa Ilaqtakuna munasqanta. Hinallataq qallaripa kay yachaymanta hatun suyukunapi Ilaqtakunapi RSEmanta askha kurkunmanta mana qelqasqachu Hatun Kamachikuyki, Kay llank'ayqa kuskiyta munan hamut'ayta hatun qhawaywan tiyanmi Constitucional Tributariopi k'anchay Principio de Solidaridadwan kushka deber contribuirwan capacidad contributivawan ima, atikunmi pisichiyta gastos por RSEmanta yanapamanpaq hampinampaq casokunata hinallataq kicharinqa ñanta musuq kuskikunata RSEmanta.

Índice

Resumen ejecutivo.....	1
Índice.....	3
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE.....	10
2.1. Aproximaciones al concepto de RSE.....	10
2.1.1. El tratamiento internacional de la RSE.....	10
2.1.2. El tratamiento nacional de la RSE.....	15
2.2. Principios Constitucionales que sustentan la RSE.....	18
2.3. Tratamiento Tributario de las deducciones de gastos por RSE: ¿Gastos? ¿Deducciones? ¿Gastos por RSE?.....	23
2.3.1. Análisis crítico respecto al tratamiento tributario de los gastos por RSE.....	26
CAPÍTULO III: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	30
3.1. Tendencia Jurisprudencial de la RSE por el Tribunal Constitucional: ¿ Existe un cambio de paradigma?	33
3.2. Principios constitucionales tributarios que sustentan la RSE	33
3.2.1. El principio de solidaridad como fundamento de la RSE: La constitucionalización de su definición.....	34
3.2.2. El principio de solidaridad y deber de contribuir.....	34
3.2.3. El principio de solidaridad, deber de contribuir y capacidad contributiva.....	34
3.3. Alcances del principio de causalidad aplicado a la deducción de gastos por RSE para efecto tributario : Entre gasto social y liberalidad	38
3.4. Las deducciones por prácticas de RSE en los pronunciamientos de la Administración Tributaria y los Órganos Resolutores: Criterio Amplio Vs Criterio restringido	42
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	47
4.1. Importancia de la RSE para las empresas, el Estado y la sociedad	47
4.2. Reflexión jurídica tributaria y constitucional	49
4.3. Aspectos éticos a considerar.....	56
CONCLUSIONES.....	58
Referencias bibliográficas.....	60

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Las constantes transformaciones económicas -consecuencia de la globalización y la competitividad empresarial- coexisten con cuantiosos problemas medioambientales, sociales y laborales. Ello ha generado que, en el contexto del libre mercado, se generen nuevas formas de hacer empresa, las cuales guardan relación directa con el impacto producido en la sociedad. Con ello nos referimos a la adopción de prácticas de Responsabilidad Social Empresarial (en adelante, "RSE") que, poco a poco, han adquirido relevancia en el Perú. Éstas parten del presupuesto de que la empresa, como motor de desarrollo, ya no puede ejecutar sus actividades siguiendo únicamente intereses propios o de manera separada de la sociedad en que se desenvuelve.

Actualmente, en el Perú, varias empresas están adoptando e interiorizando las prácticas de RSE y buen gobierno corporativo dentro de sus decisiones estratégicas. Los objetivos de desarrollo sostenible, la cooperación y el compromiso con el entorno son considerados en las decisiones empresariales, debido al doble beneficio que generan para ellas y la comunidad. Como consecuencia, las empresas que han realizado erogaciones en RSE han procedido a deducirlas en la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004) y del principio de causalidad consagrado en la misma norma. Además, una vez aprobada la deducción, las empresas disponen del crédito fiscal por el impuesto general a las ventas (en adelante, "IGV") conforme se encuentra establecido en el artículo 18° de la Ley del IGV (Decreto Supremo N° 055-99-EF, 1999).

Sin embargo, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, se ha discutido sobre la naturaleza de los gastos por RSE y su posible deducción para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría. Esto se debe a la pluridimensionalidad, voluntariedad y constante evolución que caracteriza a la RSE, así como al involucramiento que genera no solo en los accionistas y clientes, sino en la sociedad en general. En el presente trabajo de investigación se realiza un análisis crítico del tema de la deducción de gastos por RSE en la Ley del Impuesto a la Renta, a la luz del derecho constitucional tributario. A su vez, nos interesa determinar si existe un cambio de paradigma en la jurisprudencia frente a la evolución de la RSE, para lo cual, utilizamos el método de análisis jurisprudencial.

Frente a la relevancia que está adquiriendo la RSE, que viene desarrollándose de forma amplia y progresiva, resulta preguntarnos de manera preliminar qué se entiende por RSE. Es así que los organismos internacionales han aprobado diversos instrumentos que dotan de contenido a la RSE y promueven su incorporación en las estrategias corporativas. Entre estos se encuentran las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para Empresas Multinacionales, el Libro Verde de la Unión Europea, los Códigos de Conducta y Buenas Prácticas de RSE, y hasta los planeamientos tributarios socialmente responsables. Si bien el Perú aún no es miembro de la OCDE, sus líneas directrices constituyen tanto pautas y recomendaciones de carácter voluntario y para el Derecho Interno son entendidos como normas de *soft law* en el marco del derecho internacional; es decir, guías interpretativas que no carecen de cierto efecto jurídico al no tener carácter coercitivo pero pueden ayudar a la interpretación de normas internas mientras no se opongan a las mismas.

En el ordenamiento jurídico peruano, la RSE no se encuentra definida expresamente, salvo lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley General del Ambiente (Ley N° 28611, 2005); los dispositivos legales que exigen la adopción de políticas de RSE de acuerdo al sector en el que se desarrollan las empresas, tales como la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (Ley N° 27446, 2001); y el Decreto Supremo N° 042-2003-EM que establece el compromiso previo como requisito para el desarrollo de actividades mineras. También cabe mencionar el régimen de obras por impuestos, adoptado por el Estado, que hace posible el financiamiento de proyectos a través de un mecanismo de pago del impuesto a la renta.¹ Sin embargo, este no ha sido incluido en el presente estudio porque no contiene una definición de la RSE, solo hacemos mención a dicho régimen a fin de señalar cuáles son los otros mecanismos utilizados y promovidos por el Estado en beneficio de la población.

Ahora bien, la ausencia de una definición en la normativa interna ha generado diversos enfoques teóricos de lo que debe entenderse por RSE. Todos ellos coinciden en su naturaleza pluridimensional, pues no solo contiene una dimensión ambiental –que podría ser la más relevante– sino también económica, laboral, fiscal, social, ética entre otras. Una definición que consideramos representativa es la señalada por Vieira, quien describe la RSE como una propuesta ética que orienta el proceso de gestión de las

¹ El régimen de obras por impuesto fue aprobado por la Ley N° 29230 el 12 de mayo del 2008 y consiste en una modalidad de inversión y financiamiento para la ejecución de proyectos en el país.

empresas hacia la contribución activa y voluntaria con el mejoramiento social, económico y ambiental. La finalidad es que estas mejoren su reputación y, como consecuencia, su situación competitiva y valorativa. Para ello, la empresa cambia en el sistema de evaluación por desempeño, incluyendo las expectativas de todos los grupos de interés relacionados con las empresas (2018, p.40).

Los diversos pronunciamientos de la administración tributaria, y las sentencias del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial revisados dan cuenta de la inexistencia de líneas jurisprudenciales uniformes y de la orientación de resolver sólo respecto de algunas dimensiones que atañen a la RSE. Ello debido a que en primera instancia, resulta confuso determinar cuándo los gastos de RSE constituyen solo liberalidades debido a que no se encuentra señalado legalmente la diferencia que existe entre liberalidad y gasto social; es así que cuando se presenta dicha contingencia, solo queda considerar lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta sobre las deducciones no admitidas. En consecuencia, la empresa tiene que demostrar la realidad de los desembolsos sobre la base de diversos medios probatorios fehacientes que son requeridos en la etapa de fiscalización. Estos deben guardar relación directa con la realidad de la operación y, sobretodo, con el conocimiento previo de su correspondencia con un gasto vinculado a las prácticas de RSE, y no con una liberalidad o actividad filantrópica.

Sobre el particular, es relevante para efectos de nuestra investigación destacar algunas críticas elaboradas por Algunos autores peruanos sobre la aplicación del llamado principio de causalidad a partir del análisis de diferentes pronunciamientos del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, entre los años 2006 y 2014. Es así que como uno de los últimos aportes, se tiene lo elaborado por Belaunde (2014), quien sostiene un enfoque interesante al respecto cuando señala que,

(...) si bien para establecer si los gastos resultan deducibles se debe cumplir de manera general con el principio de causalidad compartimos la posición de la Doctrina Mayoritaria, en el sentido que algunos gastos admitidos legalmente no tienen su origen en una relación directa o indirecta con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, sino que responden a criterios de política económica empleados por el legislador. (p.18).

A partir de lo descrito cabe preguntarse ¿Cuáles son las circunstancias por las que procede la deducción de gastos por RSE para efectos del Impuesto a la Renta de

Tercera Categoría? ¿Cuáles son los criterios adoptados por la Administración Tributaria y los Órganos resolutores tales como el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial para la procedencia de la deducción de gastos por RSE? ¿Cuál es la influencia de los dispositivos internacionales que fomentan la RSE en nuestro ordenamiento jurídico nacional, específicamente en lo que se refiere a cuestiones tributarias? ¿Cuáles serían los alcances y límites de la aplicación del denominado Principio de causalidad en gastos por RSE frente a su ausencia en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta peruano?

En el análisis desarrollado se determinó que existen dos posiciones contradictorias que buscan soluciones frente a la problemática de determinar cuándo procede la deducción de gastos por implementar políticas de RSE. La primera puede ser calificada como una posición abierta, pues no intenta categorizar o incluir dichos gastos de manera expresa en la legislación tributaria. Esta se basa en que, de hacerlo, se podría generar una desnaturalización tanto de la práctica socialmente responsable adoptada por la empresa, como del principio de causalidad extendiendo la regla a gastos que no correspondan a prácticas de RSE. La segunda posición, que podemos considerar como cerrada, insiste en que la legislación tributaria peruana determine de manera expresa determinadas erogaciones y el sector en que pueden ser deducidas. En este caso, el riesgo es que la actividad empresarial termine siendo limitada en el marco del actual Estado constitucional de derecho.

Siguiendo ese razonamiento, precisamos que el denominado principio de causalidad, consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser aplicado a todo gasto que proyecta deducirse de las rentas empresariales gravadas. No obstante, en el presente trabajo se analiza si es viable introducir un nuevo criterio de interpretación para la deducción de gastos por prácticas de RSE que sin desnaturalizar el principio de causalidad, harían que ciertos gastos puedan ser deducidos para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, enfocándose en la realidad de cada empresa y que no limite sus actividades. La hipótesis es que sí se puede considerar un criterio tributario adicional, como el de potencialidad de los gastos, y una solución constitucional a la luz del principio de solidaridad. Este ha sido desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y se encuentra vinculado con el deber de contribuir y la capacidad contributiva.

En el primer caso, la aplicación del criterio de potencialidad como complemento del principio de causalidad, se sustenta en la necesidad de verificar el fondo o realidad de

la actividad empresarial, es decir, que los gastos sean necesarios o propios del giro del negocio. Conforme señala **Picón**, una de las condiciones para la deducción de un gasto es que genere ingresos a la empresa; sin embargo, puede ocurrir que eso no suceda. Por ello se debe considerar, desde un criterio amplio, que el requisito para la deducción es la potencial generación de gastos por el ingreso, sin necesidad de probar que este efectivamente se generó. En otras palabras, la condición de gasto deducible no está supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino (2017, p. 32).

En el segundo caso, es pertinente indicar que la RSE cuenta con un sustento constitucional, pues el Tribunal Constitucional, a través de reiterados pronunciamientos que si bien no constituyen precedente vinculante pero ha establecido un criterio que exige a las empresas adoptar políticas de RSE además de trazar su contenido. Uno de ellos se encuentra en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional (Expediente N° 0048-2004-PI/TC, 2004) donde se señala que,

(...) ser socialmente responsable no significa solamente, cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en un entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta sobre todo en las comunidades locales ello dentro del marco del Estado Social y Democrático de Derecho de la Economía Social de Mercado y de Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible. (Párrafo 24)

A partir de esta afirmación cabe cuestionarse hasta qué punto el principio de solidaridad, vinculado estrechamente con el deber de contribuir, puede o no castigar la libertad económica; y si el principio de causalidad tiene límites para su aplicación en gastos sociales. Las respuestas se ensayan considerando lo establecido por la doctrina sobre los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Al respecto, Gamba refiere lo siguiente:

El Estado Constitucional exige adoptar un cambio de criterio, a efecto de reconocer que la fuerza „expansiva“ de los principios tributarios obliga a la Administración –y a todos los operadores jurídicos– adecuar sus interpretaciones en el sentido más acorde a los valores protegidos por la capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre otros” (2009, p.38)

En ese sentido, el objetivo del presente trabajo es determinar bajo qué circunstancias y fundamentos procede la deducción de gastos de la renta de tercera categoría por implementar buenas prácticas de RSE. En correspondencia, los objetivos secundarios son los siguientes: (i) determinar los criterios adoptados por la administración tributaria y los órganos de resolución para la procedencia de la deducción de gastos de la renta de tercera categoría por prácticas de RSE; (ii) establecer la influencia de los dispositivos internacionales que fomentan la RSE en nuestro ordenamiento jurídico nacional, específicamente en lo que se refiere a cuestiones tributarias; y (iii) Determinar los alcances y límites de la aplicación del denominado Principio de causalidad en gastos por RSE frente a su ausencia en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta peruano.

El interés por desarrollar el tema propuesto nace de experiencias previas de estudios sobre RSE en el derecho comparado (e.g. el VI Postgrado Iberoamericano en Responsabilidad Social Empresarial de la Fundación General de la Universidad de Castilla-La Mancha, en España), donde se aborda en profundidad el tratamiento de las prácticas de RSE en el ámbito iberoamericano y la Unión Europea. En estos, la RSE ha venido desarrollándose progresivamente hasta convertirse en una compleja e importante estrategia empresarial. A su vez, se han generado ámbitos compatibles entre la RSE y el derecho tributario, tales como los planeamientos tributarios, así como dificultades interdisciplinarias frente a la deducción de los gastos por RSE, los cuales también son analizados en la presente investigación.

Lo descrito genera la discusión sobre la naturaleza que guardan los gastos por implementar buenas prácticas de RSE, considerando la ausencia de criterios uniformes en las opiniones jurídicas emitidas por la administración tributaria y en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. La diferencia entre ellas está en la aplicación de criterios restrictivos y amplios del principio de causalidad. Se trata de una situación de incertidumbre que podría generar la limitación de la actividad empresarial dentro de un libre mercado, en donde la RSE va cobrando importancia. Esta se concibe como una nueva tendencia de hacer negocio que transforma la antigua percepción de las empresas, las cuales pasan a ser una entidades de economía social involucradas con las necesidades sociales, ambientales, éticas y económicas, entre otras. En ese sentido, el presente trabajo de investigación ofrece un criterio de interpretación de los gastos por implementar prácticas de RSE y su deducibilidad a efectos de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, que tiene un sustento jurídico tributario y constitucional.

CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

La presente investigación posee el estado del arte respecto al análisis de las principales fuentes bibliográficas y jurisprudenciales que contribuyen a entender el contenido de la RSE, desde su tratamiento internacional y nacional. Posteriormente verificaremos el fundamento constitucional tributario de la RSE bajo el Principio de Solidaridad vinculado con el deber de contribuir y la capacidad contributiva. Así mismo, contiene los diversos artículos críticos e investigaciones en calidad de antecedentes que se llevaron a cabo respecto a la aplicación del principio de causalidad en la deducción de gastos por RSE.

2.1. Aproximaciones al concepto de RSE

En principio, para analizar las deducciones por gastos de RSE, se requiere comprender qué es la responsabilidad social, considerando que no existe una única definición y que esta puede resultar muy amplia porque debe desarrollarse de manera activa al Estado, las empresas, los ciudadanos, y las organizaciones públicas y privadas. No obstante, el punto de partida consiste en identificar el rol que cumple la empresa como miembro de la sociedad, la cual siempre le ha exigido responsabilidades legales, sociales, morales, culturales o económicas. En ese sentido, es importante preguntarse qué pide la sociedad a las empresas y qué esperan las empresas del Estado hoy en día.

En respuesta a lo anterior, la RSE se entiende, desde el núcleo de la empresa, como un compromiso activo y voluntario cuya finalidad consiste en facilitar la continuidad de las empresas en la sociedad. Esta se enfocaría no solo en el ámbito medioambiental o social, sino también en otros, como el fiscal, económico, laboral, de derechos humanos, lucha contra la corrupción, gobierno corporativo, reputación u objetivos de desarrollo sostenible (ODS). Se trata de un tema que ha ido tomando relevancia dentro de las estrategias empresariales para hacer frente a los problemas que las empresas y la sociedad enfrentan.

2.1.1. El tratamiento internacional de la RSE

En los países desarrollados exportadores de capital, el concepto de RSE ha estado evolucionando progresivamente y es transversal a toda la organización empresarial; es así que la mayoría de empresas ha optado por implementar políticas de RSE dentro

de sus decisiones estratégicas hasta llegar a la elaboración de memorias de sostenibilidad y la auditoría de su cumplimiento. El objetivo no solo es crecer económicamente, sino también contribuir a la protección del medio ambiente y lograr una correcta eficiencia en aspectos como las relaciones laborales, el respeto de los derechos humanos o la lucha contra la corrupción.

Resulta oportuno destacar que a nivel internacional se está dando importancia a la RSE y su relación existente con la fiscalidad internacional. Ello se ha materializado en instrumentos, tales como la elaboración del Plan de Prevención del Fraude Fiscal (Ley N° 36/2006, 2006) y la adhesión voluntaria de las empresas multinacionales al Código de Buenas Prácticas Tributarias, fomentada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España (AEAT). Ambos documentos están orientados a la lucha contra comportamientos fiscales socialmente perniciosos promovida por el gobierno español. Se trata del seguimiento de las recomendaciones de la OCDE, formuladas en el Foro de Grandes Empresas,² donde se señala que las administraciones fiscales tienen el deber de potenciar las relaciones existentes con las grandes empresas para lograr un beneficio mutuo. Lo que se busca es una relación recíproca cooperativa basada en los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad.

Partiendo de lo señalado, se puede acoger lo sostenido por Guadamillas, Santos y Espinoza (2009), quienes aclaran que el concepto de RSE se encuentra localizado en el núcleo de la empresa y debe ser concebido desde un enfoque pluridimensional a fin de lograr los objetivos de rentabilidad y eficiencia económica que contribuyen al desarrollo sostenible de la sociedad. Ello expresan en lo siguiente:

El desempeño de la actividad empresarial repercute inevitablemente en las comunidades del entorno inmediato en el que operan las empresas. La actuación y la imagen que proyecta la empresa en su comunidad como contratista, productora y actora de la vida local tiene una repercusión directa en sus posibilidades de negocio. En sentido positivo, la empresa representa un importante motor de progreso y desarrollo, en especial, por su capacidad para crear puestos de trabajo y de generar y distribuir riqueza. Pero el impacto de la empresa puede también ser negativo, por ejemplo, cuando produce contaminación medioambiental o acústica.

² El Foro de Grandes Empresas que aprobó el 20 de julio del 2010 el Código de Buenas Prácticas Tributarias que fue creada para promover la relación de cooperación entre las grandes empresas y la Administración Tributaria del Estado

Desde esta perspectiva, la RSE representa la toma de conciencia por la empresa de su capacidad de afectación al entorno y la asunción de compromisos que tengan en cuenta los intereses generales de la comunidad local (p. 121).

Conforme señala el texto mencionado, la RSE inicia en el núcleo o nivel más alto de la empresa, pero toda la sociedad se encuentra involucrada. Ello porque la finalidad principal de la RSE es lograr la sostenibilidad sobre la base de diversas demandas, que pueden ser sociales, medioambientales o económicas. En España y los países de la Unión Europea, la mayoría de empresas han ido tomando conciencia de lo señalado e incluyendo la RSE en su gestión de manera voluntaria a fin de contribuir al desarrollo sostenible. El reto es que también sea de interés para las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Para ello, Guadamillas, Santos y Espinoza también presentan un modelo especializado de buenas prácticas de RSE que se está implementando y puede servir de guía para las microempresas de Castilla-La Mancha, interesadas en adoptar una gestión responsable sin limitaciones.

A partir del análisis del marco normativo internacional y español, Sánchez y Grau (2013) han elaborado una definición amplia de RSE al describirla como una acción voluntaria de las empresas que no puede ser confundida con la acción social, liberalidad o filantropía empresarial, y que debe ser promovida en un Estado social. Así mismo, también exploran la dimensión pública de la Responsabilidad Social y los incentivos fiscales existentes en el ordenamiento tributario español. A su vez, señalan que la inclusión de la RSE en el marco de una economía sostenible tiene el encomiable objetivo de precisar el rol de la empresa en contextos de crisis económica, en tanto garante de la institucionalidad, en el marco de una economía social de mercado. De este modo, los autores destacan su dimensión social –sobre su carácter pluridimensional– y apuestan por concebirla como una “coalición de intereses plurales reafirmando que el valor de las empresas para sus propietarios (interés social como interés común de los socios) no es incompatible con las exigencias del Estado Social” (2013, p.93).

Al no existir un concepto unitario de RSE, se pretende dotarla de contenido a través de diversos instrumentos internacionales que sirven de guía o mecanismos que estimulan su difusión. En el presente trabajo de investigación analizamos los documentos internacionales más importantes referidos a la RSE. Por ello resaltamos lo contenido en el Libro Verde (2001), presentado por la Comisión de las Comunidades Europeas, cuyo objetivo es promover un marco europeo para la RSE de las empresas frente a los

nuevos retos que presenta el contexto mundial, si bien la empresa es conocida por generar beneficios, a su vez puede implicar también el contribuir el logro de las finalidades sociales. Dicho documento contiene el concepto más claro de RSE, las dimensiones que la conforman (vertiente interna o externa) y las iniciativas internacionales importantes en su regulación. Una de ellas es la Iniciativa de Reporte Global (*Global Reporting Initiative*) que contiene lineamientos para la elaboración de las rendiciones de cuentas y las memorias de sostenibilidad a fin de que reflejen los impactos causado por la empresa. La calidad de las memorias resultantes hace que poco a poco empiecen a ser equiparadas a informes financieros.

El Libro Verde destaca que cada vez más, las empresas europeas reconocen su responsabilidad social y la consideran parte de su identidad, como si fuese su ADN. Para efectos de esta investigación, se citan los numerales 20 y 21 del Libro Verde sobre qué es RSE:

20. La mayoría de las definiciones de la responsabilidad social de las empresas entienden este concepto como la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores.

21. Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento invirtiendo “más” en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores (...) (Libro Verde, 2001, p.7).

El otro documento relevante son las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para Empresas Multinacionales y sus comentarios (2011), que fueron adoptadas por el Comité de Inversiones en una sesión ampliada de ocho países miembros y no miembros adherentes, entre los que estaba el Perú. Las Directrices constituyen pautas y recomendaciones internacionales para una conducta empresarial responsable en el contexto global. Como se señala expresamente en el prólogo, las líneas directrices constituyen “el único código de conducta empresarial responsable, exhaustivo y acordado multilateralmente, que los gobiernos se han comprometido a promover” (2011, p.3)

Las Directrices son centrales para el análisis propuesto porque garantizan que todas las actividades desarrolladas por las empresas se encuentren en armonía con las políticas públicas. De este modo, se genera la cooperación entre las empresas y la sociedad sin desnaturalizar la normativa interna de cada Estado. Por un lado, las

Directrices contienen importantes comentarios sobre la fiscalidad y las cuestiones tributarias pues versan sobre el desarrollo de una conducta responsable en el cumplimiento de la normatividad tributaria. Estas también aluden a la información que la empresa debe brindar a las autoridades para el correcto cálculo de los impuestos, sin estructurar operaciones incompatibles con la intención del legislador. Por otro lado, el código de conducta empresarial responsable, establecido en las Directrices, no se contrapone a la legislación de cada país, pero “a pesar de que su cumplimiento es voluntario por parte de las empresas, los gobiernos deben promover estas directrices e impulsar su cumplimiento entre las empresas que operan en o desde sus territorios” (Sánchez y Grau, 2013, p.47).

En la presente investigación, también se consideran los aportes críticos y diferentes enfoques sobre la influencia que tiene la RSE en el derecho tributario. El autor Fernández (2017) reflexiona sobre la existencia de espacios de compatibilidad entre la RSE y el derecho tributario, y la posibilidad de que la planificación fiscal sea paralela a la acción socialmente responsable. Para ello, parte por analizar la relación de la RSE con el derecho, para luego concentrarse en el tema fiscal y el ordenamiento tributario, especialmente en la optimización del deber de contribuir. A modo de crítica, se señala que la RSE termina siendo un complemento de la acción pública en pro del interés general, es decir, reconduce la libertad de la empresa hacia finalidades asumidas de forma voluntaria, que vayan más allá de la sola obtención de beneficios. Al respecto, el autor opina que,

(...) no debe fomentarse que el desarrollo de los derechos ciudadanos quede relegado a la actuación empresarial que evidentemente depende del mercado. Una entidad pública, por tanto, que contase con las competencias necesarias que delimitan su capacidad de gasto en materia de medioambiente y con poder financiero, podrá determinar medidas que promuevan la asunción por las empresas de la RSE con el límite que involucra su deber nuclear de garantizar la efectividad de derechos reconocidos a todos los ciudadanos” (2017, p.107).

Desde un enfoque distinto, Vanberg (2011) ha elaborado un texto referido a los fundamentos normativos de la RSE y del gobierno corporativo, donde destaca que las empresas o corporaciones tienen el reto de compartir responsabilidades constitucionales y reglas éticas en las comunidades de su entorno, al igual que todos los ciudadanos. Ello se materializa en su contribución al gasto público en pro del bienestar general, mediante el pago de sus obligaciones tributarias. De este modo, se

genera una suerte de autorregulación de la empresa que le permite establecer un buen nivel de responsabilidad y transparencia frente a las *stakeholders* (partes interesadas). El autor afirma lo siguiente:

Just as individual citizens share in the constitutional responsibility for the legal-institutional framework and the ethical rules in their respective communities, corporations as 'corporate citizens' share in the constitutional responsibility for their legal and ethical environment. It is this constitutional responsibility that, I suppose, can truly be called corporate social responsibility. Corporations' longer-run business-prospects are critically dependent on the quality of the legal and ethical framework within which they operate. And the quality of this framework will depend on how well it is cultivated and maintained by the participants in the system. Meeting their constitutional responsibility to contribute to this task requires corporations not only to conduct their own business in ways that helps to sustain the existing legal and ethical framework, but also to contribute to the public-political discourse on how the rules of the game may be modified to better serve the common interests of all participants. (2011, p. 151)

Como se desprende de lo descrito, los principios éticos y valores inspiran la actuación corporativa para lograr mejoras en la competitividad empresarial. Es importante que las empresas mantengan una relación de apoyo y colaboración transparente con sus *stakeholders*, mediante el diálogo sobre sus preocupaciones. Estas son materializadas en los reportes de sostenibilidad, los cuales reflejan las necesidades de los grupos de interés y las acciones realizadas por las empresas. La finalidad es extender la creación de valor y beneficio compartido hacia los accionistas, *stakeholders* y la sociedad en general. Ello teniendo en consideración que la RSE se encuentra relacionada estrechamente con el desarrollo sostenible y la transparencia en la información sobre las actividades de la empresa.

2.1.2. El tratamiento nacional de la RSE

En el Perú, el interés por incluir prácticas de RSE en las empresas está incrementándose y extendiéndose progresivamente. Sin embargo, como lo señalamos, la legislación interna no contiene un concepto expreso de lo que debe entenderse por RSE, a excepción del artículo 78° de la Ley General del Ambiente (Ley N°28611, 2005). También existen otros dispositivos legales que exigen la adaptación de políticas de RSE a determinadas empresas, tales como el inciso d) del numeral 6, del Anexo IV del Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental

(Ley N° 27446, 2001) y el Decreto Supremo N° 042-2003-EM (2003), destinado al sector de la minería, que establecen compromisos previos como requisito para el desarrollo de actividades mineras. A estos se suman el Código de Conducta utilizado por las empresas mineras asociadas a la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE) en lo concerniente a sus prácticas comerciales. Algunas empresas de ese rubro ya utilizan los balances sociales o reportes de sostenibilidad sobre los impactos generados en la sociedad.

En este contexto, el Tribunal Constitucional ha propuesto definiciones sobre lo que se entiende por RSE. Así, en el fundamento 41 correspondiente al voto del magistrado Eto Cruz de la sentencia recaída en el Expediente N° 02111-2010-PA/TC (2010), se traza el contenido de la RSE en el marco del Estado social y Democrático de Derecho. Para ello, utiliza los instrumentos internacionales que integran el *soft law* –por ejemplo, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales–, como guías interpretativas y recomendaciones a fin de reforzar la argumentación jurídica y resolver una controversia constitucional. Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N°001-2012-PI/TC (2012) el Tribunal Constitucional define la RSE desde un enfoque pluridimensional debido a sus diversos ámbitos de aplicación, tanto externos como internos, del siguiente modo:

En la actualidad, existe consenso en señalar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a asumir una responsabilidad social. El concepto de responsabilidad social de la empresa, tiene diversos ámbitos de aplicación, como el interno: relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno. (2010 fundamento 47).

Ahora bien, actualmente la RSE califica como una nueva forma de hacer empresa ,ya que- existe un cambio de perspectiva pues la empresa deja de ser considerada como “explotadora”, es decir, únicamente orientada a conseguir utilidades, para convertirse en un eje de cambio positivo en la sociedad orientado a su sostenibilidad- es así, Caravedo, Gastelumendi, Parodi y Portocarrero (2004) señalan que la RSE más allá de solo responder a intereses tradicionales de los accionistas, también presta singular importancia a otros grupos de interés en donde pueden generar impactos, es por ello que promover su uso resulta necesario en el Perú a través de una actitud ética de la propia empresa para luego vincularse con su entorno interno y externo que genere un apropiado ambiente humano. (p. 244-245)

Otra forma de entender la RSE, como núcleo de la empresa, y su configuración es presentada de modo ilustrativo por García (2011) quien la define en tres etapas que se encuentran presentes en el entorno empresarial, pero es en la última donde ésta realmente se configura. En una primera etapa, las empresas realizan labores filantrópicas, tales como regalos o donaciones a las comunidades con las cuales guardan relación. En una segunda etapa, algunas brindan apoyo en determinados proyectos con algún matiz social. Finalmente, en la tercera etapa, las organizaciones internalizan lo social a través de su inclusión en todo el planeamiento estratégico, así como en su visión y misión. Cuando una empresa ha llegado a este último nivel, recién se genera una fuente de ventaja competitiva sólida, por la imagen positiva y el bienestar que produce en las comunidades con las cuales se relaciona, sus trabajadores y la sociedad en general. Esto a cuenta de rol estratégico que desempeña la RSE en el actual mundo empresarial actual (2011, p. 30).

Para efectos de la presente investigación, el ejemplo citado puede ayudar a determinar la diferencia entre las liberalidades y los gastos producidos por la incorporación de prácticas de una verdadera RSE, considerando que reciben tratamientos distintos en la legislación nacional. Las primeras poseen una naturaleza diferente de las buenas prácticas de RSE, cuyo objetivo es el desarrollo sostenible y la continuidad de la empresa. Sin embargo, puede ocurrir que, en otras circunstancias, se realicen donaciones o actos de liberalidad, pero en realidad se esté configurando una real práctica de RSE. En ese caso, la empresa que incurrió en determinados desembolsos deberá demostrar, en primera instancia y de manera fehaciente, que la operación realizada no responde a un mero acto de liberalidad o caridad.

Finalmente, señalamos que la RSE es un compromiso voluntario y activo por parte de las empresas que la integran en sus estrategias empresariales y posee las siguientes características: (i) La RSE no solo consiste en el cumplimiento de la normatividad, pues va más allá de la ley, (ii) Posee carácter pluridimensional, (iii) Supera el tradicional enfoque de considerar a la empresa con solo intereses propios, pues la RSE involucra los intereses y el bienestar general, (iv) El objetivo de la RSE es lograr el desarrollo sostenible tanto de la empresa como la sociedad y los stakeholders, (v) Constituye una ventaja competitiva para la empresa, pues la diferencia en el mercado y mejora su reputación, (vi) La RSE no es una actividad filantrópica o de caridad.

2.2. Principios constitucionales que sustentan la RSE:

De manera preliminar señalo que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional también ha desarrollado algunos principios constitucionales que sustentan la RSE. Tal es el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 03343-2007-AA/TC (2007) que aborda el fundamento constitucional de la RSE en el marco de un Estado social y Democrático de Derecho –garante del bienestar general y la justicia social- en su complementariedad con la constitucionalización de la economía, y de la protección de los recursos naturales y del medio ambiente. Bajo ese contexto se entiende que la empresa privada como parte de un sector importante de la sociedad, posee una responsabilidad especial frente al Estado. Resulta especialmente relevante para la presente investigación, lo sostenido por el Tribunal Constitucional:

El carácter social de nuestro régimen determina que el Estado no puede permanecer indiferente ante las actividades económicas de los particulares, lo que, por cierto, en modo alguno supone la posibilidad de interferir de manera arbitraria e injustificadamente en el ámbito de libertad reservado a los agentes económicos. En una economía de social de mercado 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 (. . .) (2007, fundamento 21).

Ahora bien, resulta necesario entender el papel que cumple el Estado a la luz de una Economía Social de Mercado pues en la actualidad, la economía social de mercado no solo tiene por finalidad la libertad económica y la justicia social, sino que debe ocuparse de nuevos condicionamientos económicos, políticos, sociales y, especialmente, ecológicos y éticos. Por tanto, resulta necesario entender cuál es el papel del Estado en ella. Por un lado, el paradigma de la postmodernidad no concibe a la naturaleza como un objeto destinado a ser depredado y explotado, pues ello afectaría la existencia de un entorno equilibrado y armonioso para el desarrollo de la vida en el mundo. En ese sentido, bajo el enfoque social y del medio ambiente, el Estado debe crear de formas viables de producción. Por otro lado, desde un enfoque ético, los ciudadanos vienen protestando sobre las actuales condiciones sociales, económicas y políticas que consideran la mano de obra como una mercancía, lo cual genera que millones de personas vivan en la pobreza e ignorancia extrema. Por tanto, sin abandonar los objetivos tradicionales, se requiere construir una economía social de

mercado con objetivos ecológicos y fundamentos éticos en el ámbito nacional (Kresalja y Ochoa, 2017, p.120).

Frente a ello y en el marco de la economía social de mercado, el principio de solidaridad, como bien señala Álvarez (2014), no implica la obligación de brindar asistencia al menos favorecido sin ofrecerle alternativas orientadas a que deje de necesitarla. Ello porque concierne al Estado amparar los aspectos esenciales y completamente necesarios para preservar la sociedad. No obstante, eso tampoco implica que el Estado sea el benefactor total. Así, la sentencia recaída en el Expediente N° 00034-2004/AI/TC (2004) señala que el Estado emerge como un garante final del interés general. Por un lado, ese interviene directamente para satisfacer una necesidad de la sociedad, cuando los grupos sociales y la colectividad no se encuentran en condiciones de hacerlo. Aquí es donde se reconoce el papel que desempeñan las empresas y sus nuevos modelos de solidaridad social bajo estructuras que incluyen deberes recíprocos y guardan armonía con el bien común, sin dejar de lado el interés general. Por otro lado, el Estado debe crear condiciones favorables para el libre ejercicio de la actividad económica, respetando las reglas del mercado (Álvarez, 2014, p.266-268).

- **El rol del principio de solidaridad**

Es así que tras analizar a la responsabilidad social y el valor jurídico de la solidaridad, señala Guadalupe partiendo del entendimiento de empresa como actor social y bien para la sociedad, debido a la estrecha relación existente entre la sociedad y la realización de la actividad empresarial, en donde debe existir una contribución que logre mantener en equilibrio la dinámica empresarial, es por ello que resulta relevante reconocer la participación que adquiere la empresa como un factor de promoción del bien común (2007, p.7).

En ese sentido, entendemos a la solidaridad como un principio constitucional que promueve la interpretación y aplicación de reglas en armonía con los principios normativos principales, como lo señala Wolfrum (2009, p. 31). Además, desde una perspectiva moral, la solidaridad puede realizarse de manera individual o corporativa, o por la acción de diversos colectivos, siempre que tengan la voluntad de aceptar obligaciones (Kolers, 2016, p.53-54).

Ahora bien, resulta pertinente precisar que el Perú se rige bajo el modelo de Estado Constitucional de Derecho, debido a la evolución existente de un Estado de Derecho, con ello hacemos referencia al cambio del Estado Liberal de Derecho a un Estado Social y Democrático de Derecho del cual deriva nuestro modelo actual que conserva algunos fines de sus más importantes fines. Entre estos se encuentra el bienestar social, la justicia y la solidaridad, la cual es una herramienta para alcanzar los dos primeros. En otras palabras, como señala Durán, “en el Estado Social y Democrático de Derecho, como hemos visto ya, el Principio de Solidaridad acaba siendo el instrumento central para conseguir los fines de Justicia y Bienestar Social” (2006, p.9). A su vez, como afirma García, respecto al acercamiento de la solidaridad como principio fundamentador de una forma de Estado, podemos colegir que una de las derivaciones del concepto de Estado de Bienestar se constituye en el denominado principio de solidaridad, como fruto del intervencionismo que justifica la fórmula del Estado Social de Derecho, mencionado principio supone que el Estado, además de implementar actividades finales destinadas a garantizar la adecuada provisión de los servicios denominados públicos, debe promover la prestación de servicios sociales, además de la lucha contra la pobreza y la desigualdad. Agregadas a estas tareas deja establecido que el Estado debe siempre dar preponderancia al interés general sobre otras valoraciones, por ello usa la solidaridad –entendida en su triple dimensión: social, interterritorial e intergeneracional– como uno de los fundamentos del denominado Estado de bienestar, entendido este como una expresión del Estado Social (2011, p.102).

- **El principio de solidaridad y el deber de contribuir**

La vinculación del principio de solidaridad con el deber de contribuir ha sido abordada por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia, especialmente la desarrollada por el Tribunal Constitucional peruano. A partir del estudio de esta última, consideramos a modo de crítica los breves apuntes señalados por Bravo (2010) quien refiere que la mencionada solidaridad constituye la justificación moral y ética del deber de contribuir. Ello implica que los ciudadanos en general tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público, en función a su capacidad contributiva y con pleno respeto a los principios tributarios consagrados en la Constitución Política (2010, p.145-146).

En lo referido al deber de contribuir, una vez efectuado el cambio y tránsito de la concepción de Estado Liberal de Derecho hacia un Estado Social y Democrático de Derecho y finalmente la formación del Estado Constitucional y a la luz de la lógica constitucional, refiere Durán (2006) respecto a la noción del deber constitucional de contribuir en el derecho comparado, partiendo de las visiones desde el estado liberal de derecho y un nuevo enfoque desde la noción del Estado Social y Democrático de Derecho, en éste último recalca la relación existente entre el deber de Solidaridad y el deber de contribuir como su derivación, debido a que el principio de solidaridad es considerado como el principal instrumento para lograr los fines de justicia y paz social. En ese sentido, el desarrollo de dicho principio conllevó al replanteamiento de la noción del Deber de Contribuir yendo más allá de solo la prestación material derivada de la realización del hecho imponible y es así, que dentro de un Estado Constitucional, el Deber de Contribuir teniendo como base el Deber de Solidaridad, resulta siendo un pilar fundamental y necesario destinado al correcto cumplimiento de los fines constitucionales

De ese modo, dentro de un Estado constitucional de derecho, el deber de contribuir resulta siendo un pilar fundamental y necesario destinado al correcto cumplimiento de los fines constitucionales, como lo ha considerado el Tribunal Constitucional en varias oportunidades. En ese sentido, reflexiona Duran (2006) respecto al deber de contribuir y considera que la jurisprudencia constitucional es acertada cuando vincula el deber de contribuir con los artículos 43 y 44 de la Constitución y el principio de solidaridad. Sin embargo, existe el problema de que el ciudadano, cuando cumple con el deber de contribuir, generalmente lo equipara a un costo del cual no recibe beneficios directos, pese a que el costo individual supere el beneficio común de manera significativa. Frente a ello, el autor considera necesario que todos los ciudadanos se encaminen hacia una relación razonable entre el costo individual y el beneficio de la colectividad o la sociedad en general (2006, p. 294-295).

De otro lado, respecto al principio de solidaridad desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución, traemos a la investigación la crítica elaborada por García (2009) afirma que el Tribunal Constitucional basa la legitimidad de los deberes de colaboración en el principio de solidaridad (2009, p.160-164). Esta conclusión la obtiene del análisis la sentencia recaída en el Expediente N°0004-2004, referido al impuesto sobre las transacciones financieras. En ella se señala que, dentro de un Estado social y democrático de

derecho, todo tributo tiene implícito contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad (2009, fundamento 9).

- **El principio de Solidaridad, el deber de contribuir y la capacidad contributiva**

Conforme lo entiende Gamba, el cumplimiento del deber de contribuir tiene a la capacidad contributiva como el presupuesto que habilita y –legitima- al Estado para exigir la prestación tributaria a los ciudadanos ; es decir,- el cumplimiento del deber de contribuir. Los integrantes que forman parte de una sociedad realizan diversos hechos económicos, los cuales demuestran que pueden soportar también las cargas públicas y en consecuencia la exigencia de tributos. En esa misma línea, la capacidad económica funciona como la causa que justifica la aplicación de los tributos en una sociedad y como la medida que permite cuantificar la obligación tributaria. Es así que se reconoce frente a la teoría de que la soberanía del Estado es el fundamento de la tributación, que la legitimación deriva de la capacidad económica que- manifiestan los ciudadanos (2008, p.47)

Ahora bien, es evidente que los ciudadanos necesitan del Estado para satisfacer sus necesidades comunes y elementales, y ellos aportan económicamente de acuerdo su capacidad con esa finalidad. De esta manera se configuran el origen y fundamento de la existencia de los ingresos tributarios partiendo de la solidaridad social. En esa línea, Sarmiento (2010) tras analizar los principios tributarios, define la solidaridad como la adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros, o en términos mayores, de la sociedad en general. Las causas pueden ser de naturaleza fiscal, como la redistribución del ingreso, y o extrafiscal, en el caso de la preservación del medio ambiente. Como lo señala el autor, la solidaridad entendida en la tributación como un principio, es importante porque permite ampliar o abrir la teoría de los tributos a conceptos más extensos que los que proceden de la capacidad contributiva difundiendo la tributación al reconocimiento de finalidades extrafiscales legítimas en la aplicación y diseño de estos tributos (p. 137- 138).

- **El principio de igualdad en materia tributaria**

Si bien en nuestra Constitución Política Tributaria no se encuentra señalado expresamente el principio de solidaridad propiamente, sin embargo el Tribunal Constitucional ha ido desarrollando su definición como un principio implícito y

reconoce su existencia en nuestro Estado. Ahora bien, resulta necesario enriquecer este concepto con otros principios constitucionales tributarios tales como el Principio de Igualdad en materia tributaria, entendiendo a la misma como un reparto de la carga tributaria de forma equitativa.

Sobre el particular, Patón (2013), a partir del análisis de la legislación española, concibe el deber de contribuir como un deber de solidaridad social que se conecta lógicamente e ideológicamente con la cláusula de Estado social y democrático de derecho, y está inspirado en el principio de igualdad tributaria. Así se configura como una exigencia inherente a un sistema justo (p. 40-43).

A su vez, para Novoa (2004), el principio de capacidad contributiva se origina en la necesidad que tienen la sociedad y el Estado de contribuir al gasto público, y en el principio de igualdad. Este implica que todo ciudadano debe contribuir al financiamiento de dicho gasto público en la medida de su capacidad contributiva (p.160-164).

2.3. Tratamiento tributario de las deducciones de gastos por RSE: ¿Gastos? ¿Deducciones? ¿Gastos por RSE?

Una vez revisado los fundamentos constitucionales y tributarios de la RSE pasamos a revisar el tratamiento tributario de los gastos en que incurren las empresas por incorporar prácticas de RSE dentro de sus estrategias empresariales.

Es en ese sentido que para iniciar con el análisis de las deducciones de gastos por RSE resulta indispensable saber qué es la deducción. Para ello, recurrimos a lo señalado por el profesor Villegas, quien sostiene lo siguiente:

Las deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora (ello genéricamente considerado, y salvo las excepciones legales de ciertas deducciones que no respondan al concepto enunciado. Tales gastos si son admitidos por la ley y en las condiciones que ésta determina, deben ser restados de las “ganancias brutas” obtenidas en el período y que – según vimos-son el producto de sumar los ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtiene (2003, p.718).

En ese sentido, la doctrina entiende las deducciones como erogaciones que revisten el carácter de necesarias con la finalidad de lograr la obtención de una ganancia o para mantener la fuente productora de renta y se encuentran regidas por el principio de

causalidad ya que deben guardar relación directa con la generación de renta o mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (Mullín, 1978, p.64).

Ahora bien, el denominado Principio de Causalidad se encuentra consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se aplica de manera conjunta con el artículo 44 del mismo cuerpo normativo. Conforme lo señala Duran, la causalidad se aplica a las erogaciones cuyo destino es el gasto, las cuales se encuentran limitadas en aplicación de los artículos antes mencionados. Sin embargo, se requiere determinar cuál es el tipo de causalidad que exigiría la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que en el artículo 37 se reconoce la procedencia de deducir los gastos necesarios para producir renta gravada así como mantener la fuente productora de renta (2009, p.9-10). El gasto también es deducible incluso cuando el contribuyente no llega a generar ingresos o renta, pues debe prevalecer la potencialidad del gasto y no su efectividad. Esto ha sido aceptado por el Tribunal Fiscal en las resoluciones N° 5355-1-2002 (2002), N° 343-2-2005 (2005) y N° 3942-5-2005 (2005), donde se establece que la condición de deducibilidad del gasto no se encuentra sujeta al éxito de la inversión, sino a su destino (Duran, 2009, p.9-10)

En la misma línea, se requiere identificar qué otros criterios son aplicables al principio de causalidad con el objetivo de aclarar y determinar la real naturaleza de la operación. Es así que Picón desarrolla el criterio de potencialidad del gasto y su efectividad. Él señala que una de las condiciones o circunstancias para que proceda la deducción de un determinado gasto es que este genere ingresos para la empresa, pero puede ocurrir que ello no se produzca. En esos casos, es necesario considerar que el requisito para la deducción de un gasto es que potencialmente genere ingresos, sin que se requiera probar su percepción efectiva. La condición de deducible de un determinado gasto no se encuentra supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino (2017, p. 28).

De otro lado, es importante traer a colación lo señalado por Alva (2017) sobre los requisitos exigidos para la utilización del crédito fiscal por las empresas, puesto que, conforme se encuentra recogido en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para que proceda el crédito fiscal se debe permitir como gasto o costo de la empresa conforme se encuentra estipulado en la Ley del Impuesto a la Renta. La disposición se ampara en el principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la mencionada ley. Esto quiere decir que el IGV y el Impuesto a la Renta están estrechamente ligados en la deducción del gasto para efectos de poder

determinar la renta neta de tercera categoría. No obstante, el autor advierte que, en muchas oportunidades, la administración tributaria realizará una aplicación restrictiva del principio de causalidad; es decir, se entienden como gastos necesarios a aquellos que son indispensables de manera estricta; a diferencia de los contribuyentes, quienes optarán por una concepción amplia (2017, p.206-208). Al respecto, tendría que recogerse lo señalado por Villanueva en el sentido de que el requisito establecido en la Ley del IGV debería responder a la vinculación objetiva de las adquisiciones con las actividades económicas de las empresas. Esto de manera independiente de cómo y cuándo proceda la deducción del gasto para fines del impuesto a la renta (2009, p.297).

Otro concepto que requiere ser explorado es entender qué es el gasto, considerando que no se encuentra contemplado en ningún dispositivo legal peruano, sino que es propio de las ciencias contables y económicas. Es así que destaco el análisis correspondiente a Arias, Abril y Villazana (2015) quienes definen el gasto desde lo contenido en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, como decrementos en los beneficios económicos generados a lo largo de un ejercicio, que se deducen obligatoriamente bajo el principio de causalidad. Según este, el gasto debe ser necesario, de forma directa o indirecta, para la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora. La determinación del gasto se realiza tomando como referencia legal lo consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (p. 9-14).

No obstante, como señala Fernández (2005), las normas contables tampoco establecen el concepto de gasto y se remiten a definiciones ejemplificativas, generando -que la técnica contable otorgue cierto nivel de discrecionalidad- para determinar qué será deducible como gasto del negocio frente a una definición que pueda resultar amplia. Por el contrario, en el ámbito tributario no se admiten flexibilidades y el principio de causalidad debe ser aplicado teniendo en claro sus alcances. Esto no significa que deba realizarse una interpretación literal, pues existen gastos que no son imprescindibles o necesarios para la generación del negocio o el mantenimiento de la fuente en un sentido estricto. Ello sin dejar de lado la exigencia de cumplir con los aspectos formales, tales como acreditar la fehaciencia de las operaciones. Para el autor, el legislador ha dejado abierta la posibilidad de aplicar criterios adicionales distintos a los de razonabilidad y generalidad, lo cual no implica una nueva restricción. Se trata de un nuevo elemento de juicio para que los contribuyentes pueden acreditar la legitimidad de determinados gastos, prescindiendo

de la actitud excesivamente legalista y restrictiva con que se conduce la administración tributaria (2005, pp.23-27)

Finalmente, desde una perspectiva comparada, se puede recurrir a la regulación de otros países sobre la deducibilidad del gasto. Así, Fernández (2005) analiza las deducciones admitidas en la regulación argentina a partir del artículo 17, primer párrafo, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley 260628, 1973). En él se establece que la ganancia neta del ejercicio –teniendo en cuenta que el impuesto a la renta es denominado impuesto a las ganancias en Argentina– se obtiene restando de la ganancia bruta, los gastos necesarios para obtenerla o para mantener y conservar su fuente. Se trata de una disposición muy similar a la existente en la legislación peruana. Respecto a la aplicación de dicha norma, la Corte Suprema de Argentina, en la sentencia del 4 de noviembre de 1951 emitida en la causa de Ferrari, consideró los gastos necesarios como aquellos que son inevitables. Esa posición no se compartió ni fue aceptada por la doctrina ni la jurisprudencia posterior. En cambio, sí se aceptó el criterio aplicado por el Tribunal Fiscal en la causa Acford, donde se pudo apreciar que el concepto de necesidad era relativo (Fernández, 2005, p.43).

Frente a ello, es interesante verificar que el concepto de necesario o determinar bajo qué circunstancias un gasto es necesario resulta relativo en el sentido incluso de que en el propio artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se señala que, “[a] fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)” y encuentran señalados expresamente determinados gastos atípicos; es decir, que no se realizan de manera necesaria o sean normales para la empresa. En ese sentido, determino que no es necesario que un gasto califique como atípico solo porque no se encuentre señalado expresamente en el artículo 37° de respectivo cuerpo normativo.

2.3.1. Análisis crítico respecto al tratamiento tributario de los gastos por RSE

Es necesario para la investigación examinar las diversas posturas que se han enfocado en analizar los pronunciamientos de la administración tributaria y los criterios adoptados por los órganos resolutores, como el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, sobre el tratamiento tributario para la procedencia de las deducciones por gastos de

RSE, con la finalidad de verificar su evolución, desarrollo y cambios, desde el año 2013 hasta el 2014.

De manera inicial, recordaremos lo señalado por Hernández (2013), quien reflexiona sobre si los mencionados gastos califican como liberalidades que no guardan relación con la actividad empresarial o si éstos cumplen con el principio de causalidad consagrado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta dada la existencia de una relación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente. Su conclusión es que nos encontramos ante la ausencia de un criterio uniforme y lineal entre los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, pues, a pesar de encontrarnos bajo el Estado de derecho, el Tribunal Fiscal cumple con el mandato del Poder Judicial solo en un caso concreto. Se permite la deducción en dilemas ambientales, pero se mantiene criterios contrarios en casos similares. Dicha circunstancia obliga a los contribuyentes que se hallan frente a resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y que insisten en mencionado criterio singular a recurrir en cada nuevo caso al Poder Judicial, con el agravante de que deben efectuar el pago de la deuda tributaria previamente o afianzar el íntegro (con arreglo a las nuevas normas que han desnaturalizado la institución de la medida cautelar) (2013, p.248).

Por su parte, Belaunde (2014) analiza si los desembolsos realizados en la introducción de prácticas de RSE relativas a aspectos ambientales y sociales son deducibles para obtener la renta neta de tercera categoría, ello teniendo en consideración que este tipo de gastos originan mayores desembolsos por lo que han sido objeto de reparos y auditorias por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). De manera preliminar, considera las diversas definiciones que enmarca la responsabilidad social corporativa, señalando que es una forma de gestión de negocios de las empresas orientadas a generar valor en la comunidad, y en el principio de causalidad, que sustenta la deducibilidad de los gastos y los aspectos vinculados a su cumplimiento, como la causalidad, razonabilidad y normalidad. A su vez, analiza algunos antecedentes jurisprudenciales emitidos entre el 2005 y 2013 en materia de deducción de gastos por RSE en los que incurren las empresas mineras, de hidrocarburos o construcción de centrales. El resultado de la mencionada investigación es que, si bien existe vinculación entre el gasto social y la generación de rentas gravadas, los problemas se presentan por los documentos probatorios requeridos en las fiscalizaciones. Se trata de instrumentos que no suelen reflejar la realidad de las partes intervinientes en una operación, sin presencia del Estado. En esos casos, Belaunde considera que “nuestra legislación debe tender a ser menos

formalista y debe contemplar exigencias razonables a fin que las empresas demuestren la realidad de los desembolsos en base a criterios razonables” (2014, p.26).

En esa misma línea, Benites (2014) analiza si la RSE configura un regalo o gasto necesario frente a un buen gobierno corporativo y para la determinación del impuesto a la renta. Su posición es que, si bien la RSE se ha relacionado estrechamente con la actividad minera, ello solo constituye un ejemplo de las actividades donde esta se puede poner en práctica; no debe confundirse ni restringirse a ellas. Esto lo demuestra a partir del caso de una empresa que realizó la reparación de una hidroeléctrica para poder suministrar la luz eléctrica a un poblado. El gasto no favoreció o generó beneficios de manera exclusiva a la empresa, por lo que la causalidad del gasto no se pudo declarar como no procedente. Sin embargo en pronunciamientos posteriores se puede verificar que solo se restringe la procedencia de la deducción de gastos en casos similares. (2014, p.247)

Otros autores como Córdova y Barrenechea (2013) han analizado la normativa peruana, y los fallos del Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal, emitidos entre los años 2004 y 2013, sobre las deducciones admitidas para el impuesto a la renta y los gastos por RSE vinculados a aspectos sociales y ambientales en que incurren las empresas mineras. Estos se consideran indispensables para el desarrollo de determinados proyectos extractivos porque permiten operar en un ambiente armonioso en pro del bienestar económico. En ese sentido, los gastos por RSE serían deducibles por aplicación del principio de causalidad (artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta), puesto que se encuentran vinculados a la generación de renta. No calificarían como liberalidades porque no se originan en actividades caritativas o altruistas, ya que en primer plano tienen la finalidad de eliminar los conflictos sociales que perturben la actividad empresarial y en segundo plano, protegen el medio ambiente en el cual se desarrolla la empresa y la comunidad de la zona de influencia (p.46).

A la luz de lo establecido por el Tribunal Constitucional, algunos autores consideran que también es necesario analizar el tratamiento otorgado a los gastos por RSE que se realizan en una etapa preproductiva o preoperativa por empresas dedicadas a la actividad de extracción o explotación de recursos naturales. Estos se encuentran recogidos en el literal g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Ello requiere tener en consideración la aplicación del principio de causalidad frente a la deducción de gastos en RSE que guardan características especiales. Puesto que no

existe renta gravada ni seguridad de que llegue a existir, la conexión entre el gasto efectuado y la generación de la renta no se configura. Al respecto, Arroyo (2013), a partir del análisis de los criterios adoptados por la Administración Tributaria frente a los órganos resolutores -en relación a los gastos de responsabilidad social incurridos en etapas preoperativas- sostiene que la legislación tributaria no es suficientemente clara sobre el tratamiento de los gastos preoperativos, en especial cuando califican como gastos de RSE. En muchas oportunidades, estos han sido objeto de reparo por la administración tributaria y de criterios contradictorios, lo cual genera incertidumbre en los contribuyentes (2013, p.134)

En general, la RSE ha obtenido una notable importancia, sobretodo dentro del ámbito minero, debido a los impactos generados en las comunidades aledañas a los asentamientos mineros. Dichos proyectos originan gastos, tanto en lo referido al impuesto a la renta como al IGV, por la ejecución de políticas de responsabilidad social, por lo que son calificados como gastos sociales. Conforme lo señalan Ramírez-Gastón y Ramírez-Gastón (2006), los gastos sociales en los que incurren las empresas mineras deben ser deducibles, más aún cuando derivan de importantes obligaciones contractuales y legales que llegan a ser asumidas por la empresa minera- asimismo mencionados gastos permiten aligerar al Estado de su obligación de satisfacer necesidades públicas.

Hasta el día de hoy, no existe una opinión jurídica o informe de la SUNAT, ni jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal respecto del criterio adoptado para la procedencia de deducciones de gastos por RSE. En ese sentido, es innegable la necesidad de analizar los últimos pronunciamientos de la SUNAT y los órganos resolutores a fin de determinar los criterios empleados en la materia frente a la figura de la RSE, que está evolucionando progresivamente y siendo incorporados por la dirección de las empresas como una pieza clave en la gestión. En el fondo, la pregunta es cómo garantizar la rentabilidad de una empresa y, al mismo tiempo, contribuir al desarrollo sostenible, cuando no existen criterios uniformes respecto a la deducibilidad de gastos por la adopción de buenas prácticas de RSE. Ello teniendo en cuenta la necesidad de promoverlas con la finalidad de lograr un bienestar general y sostenible.

CAPÍTULO III: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Como se ha señalado en el capítulo II, para iniciar con el análisis de la procedencia de las deducciones de gastos por RSE para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se requiere entender de manera preliminar qué es la RSE y sus fundamentos constitucionales y tributarios, los cuales serán abarcado a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Para ello tomaremos también como referencia a los instrumentos internacionales que permiten dotar de contenido a la RSE y distinguirla claramente de una actividad filantrópica. A partir de ello, verificaremos si solo bajo el alcance del principio de causalidad, se puede determinar la relación de necesidad que debe existir entre los gastos incurridos por implementar estrategias de RSE y el mantenimiento de la fuente productora de renta o existen límites para ello, teniendo en consideración que dichos gastos no se encuentran señalados expresamente en la lista taxativa, que puede calificar de naturaleza abierta, del artículo 37 de la Ley del impuesto a la Renta, ni estrictamente prohibidos por el artículo 44 del mismo cuerpo normativo.

3.1. Tendencia jurisprudencial de la RSE por el Tribunal Constitucional: ¿Existe un cambio de Paradigma?

Los constantes cambios en el contexto económico global debido a competitividad, la globalización, los objetivos compartidos y la conducta propia de los consumidores, así como los problemas medioambientales, económicos, sociales y laborales han ido adquiriendo tal relevancia a nivel mundial que no pueden quedar relegados solamente en manos del mercado. Es así que las empresas vienen adoptando e integrando, de forma voluntaria y progresiva, prácticas de RSE dentro de sus decisiones estratégicas. Con ello esperan permear toda la estructura de la empresa y asegurar su continuidad en la sociedad, es decir, alcanzar su sostenibilidad a través del beneficio común.

En este contexto, cabe preguntarse ¿Qué quiere decir RSE? Desde una perspectiva amplia sabemos que existen responsabilidades morales, responsabilidades culturales y responsabilidades legales frente a una sociedad que siempre las ha demandado mediante conceptos como la responsabilidad con el medio ambiente, la lucha contra la corrupción, los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) o la medición de impactos.

Encontrar una definición exacta de RSE puede llegar a ser un procedimiento complejo. Lo que existe son distintos instrumentos, elaborados por organismos internacionales, que la han dotado de contenido con la finalidad de establecer mecanismos para su correcto cumplimiento y difusión. Entre estos documentos destacan el Libro Verde de la Unión Europea, los códigos de conducta y buenas prácticas de RSE, los planeamientos tributarios socialmente responsables y las Líneas Directrices de la (OCDE) que han sido desarrollados en los países exportadores de capital. Si bien el Perú aún no es parte de la OCDE, sus Directrices son consideradas como pautas de carácter voluntario, definidas para el derecho interno como normas de *soft law*. Un claro ejemplo es la existencia de vinculatoriedad de las directrices de la OCDE para empresas multinacionales, las cuales han sido reconocidas en el fundamento 41 correspondiente al voto del magistrado Eto Cruz de la sentencia recaída en el Expediente N° 02111-2010-PA/TC (2010), en donde se utilizan los instrumentos internacionales que integran el *soft law* como guías interpretativas para aproximarse al concepto de RSE. Sobre el particular, señala el magistrado:

En el ámbito internacional, la responsabilidad social empresarial ha sido materia de un importante desarrollo, el mismo que, a pesar de estar plasmado en instrumentos que no revisten carácter vinculante, constituye empero una importante herramienta interpretativa a efectos de dotar de contenido al concepto en cuestión. Estos parámetros han sido incluidos en mecanismos de derecho no vinculante (como las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico-OCDE o la Declaración Tripartita de la OIT de Principios sobre las Empresas Multinacionales y la Política Social) o, incluso, provienen de iniciativas voluntarias (como es el caso del Pacto Mundial de las Naciones Unidas), por lo que revisten el carácter de normas de *soft law*, vale decir, de guías que sin dejar de tener un efecto jurídico, no terminan por vincular a los Estados, representando su contenido un código de conducta que carece de coerción y ejecutabilidad. (2010, Fundamento 41).

Dicha circunstancia hace que también se requiera determinar cuál es la influencia de los dispositivos internacionales en el ordenamiento jurídico nacional. Mencionada tarea es necesaria si se tiene en cuenta que, como hemos descrito exhaustivamente, la RSE no posee un concepto expreso en la legislación peruana, salvo lo establecido en el artículo 78° de la Ley General del Ambiente (2005) y otros dispositivos jurídicos que exigen a determinadas empresas la adaptación de políticas de RSE, como es el caso de la industria minera. Es así que de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional verificamos que a las Líneas Directrices de la OCDE como instrumentos internacionales se les atribuye la calidad de *soft law*, los cuales poseen carácter

interpretativo siempre y cuando no vayan en contra de la normatividad jurídica nacional. Frente a ello cabe precisar también la existencia de los Códigos de conducta de cumplimiento voluntario por parte de las empresas.

Ahora bien, la RSE no es un concepto unitario, como lo señalan la mayoría de los autores; sin embargo, sí puede ser concebida como una nueva manera de hacer empresa. Conforme señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la doctrina y las fuentes internacionales, la antigua percepción de la empresa como “depredadora” –en que solo primaban los intereses propios y tradicionales de los accionistas, inversionistas, clientes o proveedores –, ha cambiado para considerarla un motor de desarrollo que introduce expectativas ambientales, sociales y económicas. Esto generará beneficios para un amplio grupo de interés o *stakeholders*, los cuales se encuentran vinculados estrechamente debido a que son afectados y afectan a las empresas. Asimismo, la empresa resultará beneficiada, pues mejorarán las condiciones para su permanencia y su posicionamiento en el mercado.

En el ámbito nacional, el Tribunal Constitucional viene desarrollado de manera progresiva lo que podemos entender por RSE. Es así que en el fundamento 25 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC (2004), dentro del Marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del desarrollo sostenible, se establece que la RSE viene a constituir una conducta obligatoria e ineludible de las empresas. En ese sentido, en el fundamento 22 de la sentencia recaída en el Expediente N° 1752-2004-AA/TC (2004) se destaca que ser socialmente responsable no es sinónimo de cumplir de manera plena con las obligaciones jurídicas, sino que se trata de invertir en el entorno local y contribuir al desarrollo de las comunidades, principalmente, las locales. A su vez, en el fundamento 47 de la sentencia recaída en el Expediente N° 001-2012-PI/TC (2012), se conceptualiza a la RSE desde un enfoque pluridimensional, al estar constituida por una dimensión externa, que enfatiza las relaciones entre las empresas y la comunidad; así como una dimensión interna, relativo al clima laboral, buen gobierno corporativo y derechos laborales.

Finalmente, el Tribunal Constitucional se ha referido a la exigibilidad de la RSE. Así, en el fundamento 25 de la sentencia recaída en el Expediente N° 03343-2007-PA/TC (2007), se señala que la estabilidad necesaria para que una empresa pueda desarrollar sus diversas actividades no solo depende del orden del Estado, sino también de sus acciones de RSE, puesto que ella debe tener un rol comunicativo y

protagónico en la comunidad. Como puede apreciarse, si bien la RSE no posee un concepto único, sino que está en constante evolución, su exigibilidad está cobrando relevancia como un compromiso voluntario y activo. Las empresas han ido reconociendo su importante rol dentro de la sociedad y los impactos que sus actividades pueden ocasionar.

La RSE vinculada con el concepto de sostenibilidad, no solo implica el cumplimiento de las obligaciones legales o la maximización de sus beneficios económicos, sino también la generación de beneficios en la comunidad donde se desenvuelve, originando una relación más estable con su entorno y mejora en la competitividad empresarial inspirada en valores y principios éticos. El objetivo es que esta tenga tanto una dimensión interna, que involucre a trabajadores, accionistas e inversionistas, como externa, que abarque las relaciones con proveedores, grupos de interés o *stakeholders*, y consumidores.

3.2. Principios Constitucionales Tributarios que sustentan la RSE

El punto de partida para el análisis de los principios constitucionales tributarios que sustentan la RSE es su contextualización en el modelo de Estado y el modelo económico existente en el Perú. El Tribunal Constitucional, en el fundamento 39 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0211-2010-PA/TC (2010), señala que la RSE encuentra su fundamento en la responsabilidad que ineluctablemente recae sobre toda entidad pública o privada, y que está conectada al valor supremo en que se halla sostenido el Estado constitucional: la dignidad humana. Es así que, en el entendimiento amplio del artículo primero de la Constitución, no solo se establece la protección de un ambiente psíquico y físico, sino también un conjunto de responsabilidades sustentadas en el **principio de solidaridad** para las empresas en particular.

En ese sentido, resulta pertinente resaltar que actualmente nos encontramos frente a un modelo de Estado constitucional de derecho debido a la constante evolución del Estado de derecho. Nos referimos al tránsito del Estado liberal de derecho hacia un Estado social y democrático de Derecho, en donde se siguen manteniendo fines relevantes, tales como el bienestar social y la justicia. En otras palabras, a la luz del Estado social y democrático de Derecho, entendido como la superación del Estado liberal, se entiende que no solo están vigentes los objetivos destinados a alcanzar el

bienestar en general y la justicia social a través de la intervención del Estado, sino también los vinculados a fines económicos, sociales o políticos.

Asimismo, se requiere considerar la RSE a la luz de la economía social de mercado, teniendo en cuenta el rol que desempeña el Estado, pues esta no solo persigue objetivos de justicia social o económicos, sino que también implica asumir nuevas responsabilidades sociales, medioambientales, económicas y éticas, entre otras. Por ello, es necesario tomar en consideración los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el rol del Estado en la economía, según la Constitución de 1993. Es el caso del fundamento 22 de la sentencia recaída en el Expediente N° 00034-2004-AI/TC (2004), donde se establece que el Estado emerge como garante final del interés general desde que debe intervenir, de forma directa, para satisfacer alguna necesidad real de la sociedad. Esto tiene lugar cuando los grupos sociales y la colectividad, a quienes les correspondería intervenir, no pueden hacerlo.

3.2.1. El principio de solidaridad como fundamento de la RSE: La constitucionalización de su definición

El principio de solidaridad, en el marco de la economía social de mercado, no implica una prestación de asistencia ineludible al que posee menos recursos sin promover que deje de requerirla al Estado. Ello porque a este le corresponde resguardar aspectos esenciales y necesarios para la sostenibilidad de la sociedad, pero no es un completo benefactor. Las empresas cumplen un rol importante con sus nuevos modelos que implican el bienestar general bajo el manto de la solidaridad social. En ese sentido, corresponde al Estado la creación de condiciones positivas para el ejercicio libre de la actividad económica al margen de las reglas del mercado. También lo disponen los artículos 58 y 59 de la Constitución Política, que encuentran su fundamento en los principios de una economía social de mercado.

Es así que progresivamente las empresas están calificando como entidades de economía social y siendo consideradas sistemas vivos que, más allá de perseguir una variedad de objetivos, poseen principalmente roles constitucionales y finalidades sociales. En ese sentido, las empresas podrían reemplazar o complementar el actuar del Estado con la finalidad de satisfacer el interés y bienestar general, que también es el propósito de los tributos. Estos no solo se establecen con objetivos recaudatorios sino que poseen finalidades extrafiscales. En otros términos, las empresas requieren entender el nuevo papel benéfico que poseen en el desarrollo de la sociedad. El nuevo

rol empresarial, de complementar las funciones delegadas al Estado y extender las fuerzas del mercado, genera una nueva visión para el empresario. Esta, tanto en su dimensión interna como externa, propone objetivos superiores a la caridad o filantropía, que implican la reducción de los impactos negativos y el incremento de los positivos en beneficio de la colectividad.

Por otro lado, a partir de lo desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre RSE, se vuelve fundamental entender cómo el mercado se sirve del Estado constitucional. Ello entendiendo a la empresa como un actor social que busca el bienestar general a partir de la relación entre sociedad y la actividad empresarial, la cual exige una contribución con la finalidad de conservar el equilibrio en la dinámica existente entre las empresas, el Estado y la sociedad. A partir de ese cambio de paradigma constitucional basados en el modelo del Estado social y democrático de derecho, el principio de solidaridad resulta fundamental para la razón de ser de un Estado entendido en términos de comunidad, puesto que este debe dar prioridad al interés general sobre otras estimaciones.

Si bien no se encuentra establecido expresamente el Principio de Solidaridad en nuestra Constitución Política del Perú y tampoco existe un tratamiento abundante del mismo en materia tributaria propiamente, sí se está produciendo la constitucionalización de su definición, a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que le dota de existencia.

También se está desarrollando una estrecha relación entre el mencionado principio y el deber de contribuir, vinculado a los artículos 43° y 44° de la Constitución. Estos reconocen al Estado peruano como un Estado social de derecho y al deber de contribuir con los gastos públicos como una manifestación del principio de solidaridad, tal como lo señala la sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC (2004).

3.2.2. Principio de solidaridad y el deber de contribuir

Si bien en nuestra Constitución Política del Perú no se encuentra establecido expresamente el Deber de Contribuir, sin embargo ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución, es así que el colegiado en la sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, señala que el pago de tributos expresado en el deber de contribuir con los gastos públicos constituye de

forma implícita, un principio constitucional en nuestro Estado Democrático de Derecho (Fundamento 9, 2002).

Ahora bien, para definir la vinculación entre el principio de solidaridad y el deber de contribuir, se parte por analizar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Este órgano, en su sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, señala que el principio de solidaridad califica como un principio propio del Estado social de derecho basado en la legitimidad del deber de colaboración, entendiendo que a todo tributo le es implícito contribuir con el gasto público para financiar los fines constitucionales del Estado (fundamento 25, 2004). Complementariamente, en la sentencia recaída en el Expediente N°0004-2010-PI/TC, el colegiado establece que, a diferencia de los demás valores que constituyen fundamentos directos de los derechos, la solidaridad lo hace indirectamente a través de los deberes, pues se parte de los deberes para llegar a los derechos (fundamento 25, 2010).

Lo afirmado por el Tribunal Constitucional demanda entender los componentes morales, éticos, políticos y constitucionales de la solidaridad para corroborar su función como sustento de la RSE. Además, exige que la solidaridad sea concebida como un principio constitucional que se encarga de promover la interpretación y aplicación de diferentes reglas, en armonía con los principales principios normativos. Desde una perspectiva moral, esta puede entenderse como una acción de diferentes grupos o colectivos, o una acción corporativa o individual, los cuales comparten la voluntad de aceptar diversas obligaciones. Es así que la solidaridad implica una relación estrecha de responsabilidad compartida en la búsqueda de un bien común. No obstante, si bien lograr el bienestar en la sociedad donde nos desarrollamos es un imperativo ético, este resulta ser insuficiente.

Finalmente, teniendo en consideración que el ordenamiento peruano se rige por el Estado constitucional, en el presente trabajo coincidimos con la postura de diversos autores y del Tribunal Constitucional de que el deber de contribuir se deriva del principio de solidaridad, sobre la base de los artículos 43 y 44 de la Constitución Política del Perú. Es así que ambos constituyen bases fundamentales de la recaudación porque generan ingresos en las arcas del Estado y, en consecuencia, coadyuvan al cumplimiento de las finalidades sociales en beneficio del bienestar general.

3.2.3. Principio de solidaridad, deber de contribuir y capacidad contributiva

Así como el Principio de Solidaridad y el Deber de Contribuir, no poseen una definición expresa, determinada y explícita en nuestra Constitución Política del Perú; el contenido del Principio de Capacidad Contributiva también ha sido desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Frente a ello, en la sentencia recaída en el Expediente N°033-2004-AI/TC, mencionado colegiado señala que el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, lo cual implica su reconocimiento como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución. A su vez, precisa que, aunque los principios constitucionales tributarios poseen una estructura denominada "*concepto jurídico indeterminado*", ello no es impedimento para intentar delinearlos constitucionalmente, detallando su contenido y significado (2004, fundamento 6).

Bajo estos argumentos, puede entenderse que el principio de capacidad contributiva se origina en la necesidad que tiene la sociedad de contribuir al gasto público, mientras que el principio de igualdad exige considerar la capacidad económica del sujeto para soportar las cargas públicas. Además, se puede afirmar que el deber de contribuir, derivado del principio de solidaridad no incumbe estrictamente al Estado con la sociedad sino también corresponde a -los miembros de la sociedad- con el Estado respondiendo a su capacidad contributiva, con la finalidad de apoyar a los fines sociales constitucionalmente reconocidos con el objetivo de lograr el bienestar general.

De manera complementaria, para comprender la importancia del principio de solidaridad, corresponde analizar el principio constitucional de igualdad en materia tributaria como base del Estado de derecho. Esta se refiere a la igualdad que se encuentra presente entre la administración tributaria y los ciudadanos. Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N°0414-2013-PA/TC (2013), establece que el principio de igualdad tributaria va de la mano con la capacidad contributiva. Ello porque la primera exige que tributen más quienes poseen mayor capacidad contributiva y que se generalice la obligación del pago respectivo. Se trata de que la obligación tributaria sea proporcional, y en un marco de respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes y los principios constitucionales tributarios (2013, fundamentos 3.3.3-3.3.4).

En ese sentido, el deber de contribuir está relacionado estrechamente con el principio de solidaridad, los principios propios de una economía social de mercado y el deber de solidaridad. En ese sentido, el deber de contribuir incluye los diversos actos

colaborativos que realiza la sociedad en general. Aquí cabe preguntarse ¿hasta qué punto el principio de solidaridad, vinculado con el deber de contribuir, no puede castigar la libertad económica? La respuesta ameritaría una ponderación basada en bienes constitucionales y derechos involucrados, en especial, porque la administración tributaria puede vulnerar algún derecho del ciudadano. Este es el caso de las empresas que ejercen su deber de contribuir mediante la incorporación de buenas prácticas de RSE dentro de un libre mercado, pero no se les reconoce el gasto realizado porque es parte de su obligación o de lo que debían hacer.

Ahora bien, sobre la base de lo analizado en los párrafos precedentes, dentro de un Estado constitucional de derecho, las empresas son calificadas como entidades de economía social y deberían ser visualizadas como sistemas vivos que, más allá de buscar el incremento de rentabilidad y los intereses tradicionales de los accionistas, también poseen roles de naturaleza constitucional con fines sociales. Estos, en determinadas circunstancias, podrían complementar el actuar del Estado con el objetivo de satisfacer el interés y bienestar general. En otras palabras, corresponde a las empresas interiorizar el importante rol benéfico que tienen en el desarrollo sostenible de la sociedad y de la continuidad de empresa. Dicho rol complementa las funciones delegadas al Estado ya que incorpora objetivos de interés social, que trascienden las actividades caritativas o filantrópicas en los ámbitos internos y externos de la empresa

Finalmente, la RSE posee un fundamento constitucional y tributario que le dota de validez, sobretodo dentro de un Estado constitucional destinado al real cumplimiento de los fines constitucionales; por ello el Estado debe incentivar y promover la incorporación de prácticas de RSE dentro de las estrategias empresariales ya que permiten dar relevancia al deber de solidaridad a la luz del principio de solidaridad reconocido por el Tribunal Constitucional.

3.3. Alcances del principio de causalidad aplicado a la deducción de gastos por RSE para efecto tributario : Entre gasto social y liberalidad

Como se ha explicado en el presente trabajo, cuando las empresas incorporan e internalizan diversas prácticas de RSE, y realizan gastos o erogaciones vinculadas a dichas actividades, aligeran la carga del Estado. Esta se origina en el deber constitucional de satisfacer el interés y las necesidades de la sociedad, establecido dentro del actual modelo de Estado constitucional de Derecho. En ese sentido, el

punto de partida para determinar las circunstancias en las que procede la deducción de gastos por RSE consiste en preguntarse qué son las deducciones, pues no existe una definición expresa en el ordenamiento jurídico peruano. La respuesta exige aproximarse al concepto desarrollado por la doctrina, que la define como erogaciones necesarias para la obtención de una ganancia o el mantenimiento de la fuente productora de renta. Estas se encuentran tuteladas por el denominado principio de causalidad, pues deben guardar relación directa con ambas.

Como se ha señalado en el capítulo III, en el Perú, las empresas han venido asumiendo prácticas de RSE dentro de sus estrategias de manera voluntaria. Cada día se involucran más con las necesidades sociales, medioambientales, laborales y de derechos humanos de la comunidad donde se desarrollan y generan impacto. Un ejemplo ilustrativo son las empresas del sector minero que poseen balances sociales y reportes de sostenibilidad, donde se sustentan los impactos ocasionados por diversos proyectos. Ahora bien, para lograr sus objetivos de RSE, las empresas realizan gastos o erogaciones, por lo que han empezado a invocar a lo establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en lo correspondiente a la renta neta. Este dispone que se deduzca 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 la propia ley. Además, en el último párrafo del artículo se establece que los gastos serán considerados necesarios para producir y mantener la fuente cuando sean normales para la actividad que genera la renta gravada y cumplan con una serie de criterios, tales como la razonabilidad con relación a los ingresos del contribuyente.

Es así que, para establecer si un gasto efectuado por un sujeto domiciliado es afecto a rentas de tercera categoría, este debe cumplir, en primera instancia y de manera obligatoria, con el denominado principio de causalidad –invocado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta– en la medida en que dicho gasto cumpla con dos condiciones. La primera es que no se encuentre prohibido por la propia norma tributaria en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; y la segunda, que cumpla con ser “necesario” e imprescindible para la generación de renta. En esa medida, el principio de causalidad se entiende como la relación de necesidad que existe entre los egresos o gastos incurridos por la empresa, y el mantenimiento de la fuente productora o la generación de la renta, considerando además diversos elementos concurrentes que ayudan a determinar si dicho gasto se encuentra bajo su alcance.

En la práctica, las empresas han venido deduciendo las erogaciones descritas y dispuesto del crédito fiscal por el IGV, una vez que procedía su admisión para efectos del Impuesto a la renta. Sin embargo, han existido controversias al determinar las circunstancias en las que un gasto por RSE es deducible para efectos de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Para ello resulta indispensable conocer cuál es concepto de “necesario” que consagra el principio de causalidad. Este análisis puede generar un resultado relativo, pues al verificar los gastos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra que algunos de los señalados expresamente en la lista taxativa podrían ser calificados como atípicos, es decir, que no se realizan de manera necesaria o son normales para la empresa.

En ese sentido, podemos determinar que no es necesario que un gasto tenga naturaleza atípica solo porque no se encuentre señalado expresamente en la lista taxativa de naturaleza abierta que contiene el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Con ello –queremos destacar el criterio de potencialidad- que también podría resultar adecuado para calificar la procedencia de la deducción de los gastos por implementar prácticas de RSE. De este modo, se deja de lado una interpretación literal de la norma frente a la existencia de diversos gastos que no necesariamente se encuentran vinculados o son imprescindibles para el mantenimiento de la fuente o la generación del negocio en sentido estricto. En consecuencia, la deducción de gastos por RSE también sería aplicable cuando estos no vayan a generar ingresos futuros.

De otro lado, dado que el concepto de RSE es dinámico y no unitario, constantemente se ha discutido la naturaleza de dichos gastos y el tratamiento tributario aplicable a los mismos. Esta contingencia ha tenido como consecuencia la falta de criterios uniformes en los pronunciamientos emitidos por la administración tributaria, y en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Una de las razones que la ha originado es la ausencia de una diferencia expresa entre gasto social y liberalidad o donación en la legislación tributaria peruana. Dicha circunstancia ha conllevado a la aplicación de un tratamiento tributario incorrecto desde la primera instancia, ya que la administración tributaria confunde ambos conceptos. Las donaciones son concebidas como actividades filantrópicas o caritativas, y encuentran su tratamiento en el contenido taxativo del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y en la interpretación estricta de la no deducibilidad de las donaciones. Esta debe ser aplicada de forma restrictiva y conjunta con el principio de causalidad invocado en el artículo 37 del mismo cuerpo normativo.

Es preciso aclarar que las liberalidades o donaciones no se encuentran relacionadas con la actividad empresarial del contribuyente, ni forman parte de una estrategia empresarial destinada al desarrollo sostenible de la empresa y su continuidad en el mercado. Las donaciones o clásicas actividades filantrópicas siempre se encuentran vinculadas a actividades caritativas que buscan solucionar un problema de manera temporal, esporádica y no sostenible. En cambio, las buenas prácticas de RSE forman parte de una estrategia empresarial en donde los individuos (empresa, trabajadores y sociedad) –relacionados mediante un proceso productivo– asumen nuevas tareas o compromisos que buscan beneficiar a todos y generar un desarrollo sostenible. Esto con la finalidad última de reforzar el posicionamiento de la empresa en el mercado y en el entorno interno o externo en donde se desenvuelve, así como la disminución de los impactos negativos generados.

No obstante, podría surgir el hipotético supuesto en el cual se requiera un apoyo caritativo o de naturaleza filantrópica que garantice un determinado proyecto- o sea necesario para su desarrollo. Bajo ese contexto, resultaría indispensable demostrar ante Administración Tributaria en primera instancia que dicha erogación califica como una práctica de RSE. No puede olvidarse que la finalidad del impuesto a la renta no constituye la afectación de la esfera patrimonial del propio contribuyente, por lo que no puede terminar siendo confiscatoria. En los supuestos en que la SUNAT no permita la deducción de los gastos de las empresas por prácticas de RSE para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría, tampoco se admitirá el crédito fiscal originado por el IGV. Esto se debe a que, según el ordenamiento tributario, para gozar del crédito fiscal en el impuesto a la renta, la operación debe dar lugar a un costo o gasto.

Por otro lado, resulta pertinente destacar que en los países desarrollados exportadores de capital también han venido expandiendo la adopción de prácticas de RSE, las cuales se están convirtiendo en uno de los temas más importantes a tratar en las agendas diarias empresariales. Esto también ocurre por la presión de los consumidores, quienes buscan recibir servicios o adquirir bienes no solo basados en la calidad o el precio, sino también en los estándares empleados en el procedimiento de la fabricación o producción (e.g. el respeto a los derechos laborales de los trabajadores). Poco a poco, las empresas buscan satisfacer a dichos consumidores que se caracterizan por ser diligentes. Ellos generan externalidades positivas, pues también promueven que la empresa sea más competente y produzca bienes de calidad, fabricados en un entorno laboral adecuado, así como la mejora de reputación frente a consumidores e inversionistas. Ahora bien, dichas circunstancias también se

han verificado a nivel nacional, pues actualmente la **reputación corporativa** califica como un elemento diferenciador de la empresa en el mercado y frente a sus competidores, ello genera beneficios e ingresos y porque no, también renta. Sobre el particular, precisamos que la reputación de una empresa se va afianzando en el tiempo y configura como su identidad e imagen corporativa. Es así que, considerando a la reputación como parte complementaria de la adopción de prácticas de RSE- sin confundir ambos conceptos- esta puede generar beneficios directos e indirectos en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de su fuente productora.

Bajo este contexto nos cuestionamos cuál es el alcance del principio de causalidad contenido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la renta, para ello entenderíamos que dicho gasto quedaría acreditado en la medida que se demuestre que realmente se da la existencia de un crecimiento económico y aumento de competitividad a través del incremento de renta gravada. Al respecto, cabe precisar que la reputación va más allá de una concepción tradicional como son los resultados económicos, la misma exige mayor transparencia, ética, calidad, etc. Por ejemplo, una publicidad desproporcionada y hasta excesiva podría ser entendida como una simple “propaganda” que va en contra de un real compromiso ético, puesto que parecería que la empresa gasta más dinero en comunicación masiva que en una acción de carácter social propiamente. Frente a ello, manifestamos que debe existir un equilibrio entre la comunicación y la acción sociales, considerando la valoración de las mismas por parte de los stakeholders.

3.4. Las deducciones por prácticas de RSE en los pronunciamientos de la Administración Tributaria y los Órganos Resolutores: Criterio Amplio Vs Criterio restringido

Lo señalado anteriormente se ha complementado con el análisis crítico de diversas fuentes bibliográficas y artículos sobre los pronunciamientos emitidos por la administración tributaria y los criterios adoptados por los órganos resolutores, tales como el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, entre el 2013 y 2014, los cuales versaban sobre el tratamiento tributario en la procedencia de las deducciones por gastos en prácticas de RSE en que inciden las empresas. Como resultado, pude identificar una posición abierta y otra cerrada frente a la controversia en determinar si un gasto por RSE es deducible o no. La primera no intenta categorizar determinados gastos por asumir buenas prácticas de RSE en la legislación tributaria, ya que ello puede desnaturalizar el principio de causalidad y la pluridimensionalidad que caracteriza a la RSE como una nueva forma de hacer empresa dentro de un Estado constitucional de

Derecho. En cambio, la posición cerrada insiste en señalar expresamente en la legislación qué gastos por RSE se pueden deducir, o determinar un sector específico que pueda deducirlos por los impactos generados en la comunidad. No obstante, ello podría generar la limitación de la actividad empresarial a un rubro en especial. Esto significaría que, cuando una empresa quiera incluir dentro de su estrategia empresarial las prácticas por RSE, deberá escoger entre determinados gastos o erogaciones que se encuentran en la lista taxativa de la legislación tributaria.

Sobre la base del análisis realizado, cabe resaltar la sentencia emitida en la casación N° 2743-2009 LIMA (2010) de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema del Poder Judicial, donde se resolvió que los gastos por mantenimiento de carreteras se hallan conectados a la actividad minera y su no realización hubiera generado perjuicios a la empresa. En ese sentido, los gastos cumplían con el principio de causalidad, consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, porque pese a no calificar como un gasto indispensable, sí resultaban necesarios para la generación de renta. En esa línea, precisamos la sentencia emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del Poder Judicial, Apelación N° 2952-2008 LIMA (2008), respecto a la procedencia de un gasto, referido organismo resolutor señala que para considerar un gasto como causal, este debe ser necesario para generar renta y normal según las circunstancias en las que se desarrolle la empresa, sin que este sea indispensable y obligatorio. A su vez, establece que el alcance de la norma no debe interpretarse de forma restringida que el texto admite sino de forma razonable. En el caso señalado, la empresa puede realizar el gasto acreditando su causalidad, incluso cuando corresponda a un tercero, como es el caso de la ausencia de la intervención Estatal frente a la realización de determinadas obras que no permiten el desarrollo de la Empresa y comunidad.

La casación N° 2743-2009 LIMA produjo un cambio de paradigma importante en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal. Antes de su emisión, dicho órgano calificaba los gastos por ejecutar políticas de RSE como liberalidades. Tal es el caso de la Resolución N° 01424-5-2005 (2005), donde el Tribunal Fiscal determinó la existencia de la relación de causalidad por la generación de rentas gravadas, pero no aceptó el gasto debido a la ausencia de medios probatorios fehacientes (e.g. facturas). Así, no se pudieron acreditar las adquisiciones de insumos agrícolas, realizadas por la empresa minera para aliviar la contaminación mediante reforestación en beneficio de la comunidad donde se encontraba.

Asimismo, luego de la casación, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 03869-10-2017 (2017), donde analizó una controversia tributaria sobre la procedencia de la deducibilidad de determinados gastos para efectos de la determinación del impuesto a la renta. En este, la Administración Tributaria siguió el criterio establecido en la Resolución N° 01424-5-2005 (2005) y, a falta de medios probatorios que acreditaran la relación de causalidad entre el motivo y destino del gasto, se limitó a calificar las erogaciones como donaciones o gastos de responsabilidad social empresarial. Se trataba, en realidad, de entregas efectuadas a poblaciones de las áreas donde la empresa realizaba sus operaciones, al ser parte de las estrategias de compenetración establecidas en sus programas de RSE. Además, la empresa contaba con compromisos contractuales materializados en convenios con las comunidades, los cuales fueron presentados en fiscalización y los gastos reparados eran necesarios para evitar que los pobladores paralicen las operaciones.

Nótese que en los dos pronunciamientos mencionados, se empleó un criterio restrictivo del principio de causalidad por parte de la Administración Tributaria, pues consideró las mencionadas erogaciones como donaciones, sin atender lo que está comprendido en las prácticas de RSE. No obstante, el Tribunal Fiscal realiza una interpretación amplia y exhaustiva del principio de causalidad para establecer la procedencia de la deducción de gastos por realizar dichas entregas.

En ese orden de ideas, traemos a colación lo establecido en la Resolución N° 11000-1-2017 (2017) emitida por el Tribunal Fiscal, donde también se discutió la valoración conjunta de los medios de prueba que puedan demostrar, de manera fehaciente, que los gastos se emplearon en actividades de RSE. En el caso sometido a la administración tributaria, la empresa alegó la existencia de compromisos de responsabilidad social, que fueron cumplidos mediante los gastos destinados a lograr un mejor aprovechamiento de los recursos naturales y, por tanto, el óptimo desarrollo de la actividad empresarial. También ella explicó que se incurrió en dichos gastos para ejecutar los acuerdos suscritos con las comunidades en el marco de su política de responsabilidad social. A pesar de los argumentos del contribuyente, la administración tributaria, de manera restrictiva, argumentó que no se había acreditado la necesidad de los mencionados gastos para evitar una situación de conflicto que hubiera perjudicado la continuidad de las operaciones habituales de la empresa. En ese sentido, se declaró que la deducción no era procedente. Frente a dicha contingencia, el Tribunal Fiscal, con mayor conocimiento de los alcances de la RSE, determinó que los gastos no calificaban como liberalidades y que la administración no analizó la

política de responsabilidad social implementada por la empresa como parte de su estrategia corporativa. Esta solo se había centrado en la falta de acreditación de la fehaciencia y el destino de los gastos observados.

Como puede apreciarse, se ha producido un cambio de paradigma en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal respecto de lo que debe entenderse por RSE y las circunstancias en que procede su deducción. Sin embargo, también persiste un criterio restrictivo en los pronunciamientos de la Administración Tributaria, que, en aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, otorga prioridad al aspecto formal sobre la realidad de las operaciones. Además, conforme se ha desarrollado en el Capítulo II, a la administración tributaria le corresponde realizar un acto de ponderación en sus procedimientos de fiscalización, a fin de no vulnerar el cumplimiento de los fines constitucionales en el marco del actual Estado constitucional. A esto se suma que aún no existe un informe respecto al criterio adoptado por la Administración Tributaria para la procedencia de deducciones de gastos por RSE, ni una jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal respecto al pronunciamiento del Poder Judicial. Finalmente, la investigación realizada en el capítulo II demuestra que el criterio establecido en la mencionada casación del Poder Judicial solo se aplica en casos similares.

La preocupación que surge en este panorama jurídico es cómo una empresa puede asegurar o garantizar su rentabilidad más allá de solo responder a los intereses de los accionistas y contribuir al desarrollo sostenible, cuando no existen criterios uniformes sobre la procedencia de la deducibilidad de gastos por prácticas de RSE. Ello teniendo también en consideración que el Estado debe promover la RSE por parte de las empresas con el objetivo de lograr el bienestar general y sostenible dentro de un modelo de Estado constitucional de Derecho.

Finalmente, cabe señalar que, si bien en el Perú no existe una norma jurídica específica o alguna disposición de carácter definitivo que regule las prácticas de RSE –las cuales tampoco podrían resultar necesarias e indispensables por la autorregulación de las empresas–, estas se han estado promoviendo de manera paulatina, y han obtenido resultados positivos para las empresas y, en el desarrollo sostenible de la comunidad en su conjunto. Por ello, es necesario que, de manera inicial, la propia sociedad tome conciencia del rol que cumple en la adopción de políticas de RSE, así como de los retos o desafíos que enfrentan las empresas para asumirlas. Si bien existen muchos mecanismos para fomentar la RSE, estos deben ser

evaluados a fin de aplicar el más eficiente un el marco de un Estado constitucional de Derecho. En ese sentido, se requiere reconocer que las buenas prácticas de RSE, sustentadas en el principio de solidaridad, también aligeran la carga del Estado cuando llegan a lugares donde este no puede o al reemplazar sus acciones, logrando satisfacer el interés público y generando el bien común.



CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

4.1. Importancia de la RSE para las empresas, el Estado y la sociedad

En el desarrollo de los capítulos anteriores hemos podido corroborar de manera clara que la adopción voluntaria de buenas prácticas de RSE dentro del núcleo de las empresas ha logrado adquirir una notable importancia en sus decisiones estratégicas y económicas en un contexto de libre mercado frente a la globalización económica y los numerosos problemas ambientales, económicos, retos sociales y éticos que han generado una mayor conciencia social en los empresarios y la comunidad. Por otro lado, mencionados problemas también constituyen un mercado potencial para que las empresas busquen oportunidades de negocio que les ayude a generar ventajas y valores intangibles como la competitividad.

Es así que en la presente investigación partimos por reconocer a la empresa como un sistema vivo y motor del desarrollo de la comunidad. Sus intereses ya no serían solo los propios o los que tradicionalmente se conocen, que involucran únicamente a los accionistas, sino que también comprenderían los de la sociedad, con las consiguientes responsabilidades frente a ella. Bajo esta propuesta, la empresa no se concibe como ajena a la comunidad donde se desenvuelve o genera diversos impactos, sino que busca facilitar su continuidad en la sociedad, es decir, su sostenibilidad a través de la generación de valor para la empresa y para los determinados grupos de interés. A su vez, hemos verificado que el Estado reconoce el importante rol de la empresa dentro de la sociedad y es a través de diversas iniciativas que también promueve la denominada inversión social.

Ahora bien, el análisis de la procedencia de las deducciones de gastos por de RSE, dentro de un Estado constitucional de derecho, demanda una clara comprensión del concepto y alcances de la RSE frente a su definición amplia, indeterminada y no unitaria, la cual es calificada como pluridimensional porque no solo atañe a la dimensión ambiental (que podría ser la más relevante), sino también a otras dimensiones internas y externas, que hemos ido señalando a lo largo de la investigación. Cabe precisar que dicho concepto no comprende actividades filantrópicas, liberalidades o simples donaciones, sino que la RSE refiere a un compromiso activo y voluntario de las empresas que implica no solo el correcto cumplimiento de lo exigido por la norma, sino permite gestionar a la empresa con un objetivo compartido que el desarrollo sostenible de la empresa y la comunidad.

En ese sentido, hemos verificado el tratamiento internacional de la RSE, donde diversos organismos han aprobado dispositivos de carácter voluntario para promover su implementación y difusión. Estos han pretendido dotar de contenido a la figura de RSE frente a los nuevos retos que presenta el contexto económico mundial y el reconocimiento de las finalidades sociales de la empresa. En los países exportadores de capital se considera en primer plano a las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, éstas para nuestro país constituyen guías interpretativas orientadas a lograr una conducta empresarial responsable, que integran el *soft law* pues no guardan un carácter coercitivo ya que han sido utilizadas para poder brindar sentencias mejor motivadas y en el caso concreto, para dotar de contenido a la RSE en la medida de que no se opongan al ordenamiento jurídico nacional interno.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia ha ido desarrollando de manera evolutiva lo que debemos comprender por RSE dentro del Marco del Estado Constitucional de Derecho, partiendo por reconocer a la misma como una conducta que reviste el carácter de obligatoria de las empresas, la cual no abarca solo el cumplimiento de lo señalado en la norma, sino también constituyen mecanismos para lograr el bienestar general. De este modo, la RSE pertenece a la realidad económica del siglo XXI y “complementa el rol de un Estado Social de Derecho que procura garantizar los derechos económicos sociales y culturales y los derechos de solidaridad, cuya atención no puede esperar en países con altos niveles de pobreza, exclusión social y distribución desigual del ingreso como los de América Latina” (Kresalja y Ochoa, 2017, p.887)

Finalmente, señalamos que la RSE es una nueva forma de hacer negocio, en que la empresa trasciende los tradicionales intereses propios de los accionistas e inversionistas, y la sociedad cambia su antigua percepción sobre ella para considerarla una entidad de economía social, vinculada estrechamente con expectativas sociales, ambientales y económicas generales. De esta forma, la empresa logra un correcto posicionamiento en el mercado, así como su sostenibilidad y de la sociedad donde se desenvuelve.

4.2. Reflexión jurídica tributaria y constitucional

Si bien discutir la procedencia de las deducciones de RSE para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría no es un tema pacífico y cerrado, a través del presente capítulo brindaremos un enfoque diferente para comprender el alcance de la causalidad frente a estos gastos, dando relevancia al bienestar general.

La RSE encuentra su fundamento constitucional en el principio de solidaridad, dado que este es fundamental para la forma de ser de un estado comprendido en términos de comunidad.

Sobre el principio de solidaridad, como hemos ido analizando a lo largo de los capítulos anteriores, ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia, en donde se ha producido la constitucionalización de su definición que le otorga existencia. Es así que partimos por los orígenes de dicho principio en el Estado Social y Democrático de Derecho, donde el bienestar y la justicia social ocupan relevancia como objetivos y finalidades de un Estado Social.

De otro lado, el actual modelo de Estado constitucional de Derecho encuentra su directriz en la dignidad humana como valor supremo y, conforme se encuentra señalado en el artículo primero de la Constitución Política del Perú, se fundamenta en una diversidad de responsabilidades destinadas a lograr el bienestar en general, basadas en el principio de solidaridad. Este principio se ha venido constitucionalizando a través de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional –frente a su falta de reconocimiento expreso en la Constitución – llegando a establecerse en un pilar fundamental y principio propio de un Estado social y democrático de derecho para luego mantener su reconocimiento en el tránsito hacia el actual modelo de Estado, donde cabe precisar que la Constitución se ha instituido como una norma suprema y el Tribunal Constitucional, como su máximo intérprete.

Ahora bien, en una economía social de mercado, el rol del Estado no solo se caracteriza por perseguir objetivos de justicia social o económicos, sino también por asumir nuevas responsabilidades sociales, morales, éticas, entre otras. Además, el principio de solidaridad no implica dejar sin asistencia social al menos favorecido, pero tampoco permitir que el Estado sea un benefactor total pues la solidaridad también forma parte de los deberes de cada ciudadano para lograr los fines del Estado. Es así bajo los componentes éticos, morales, políticos y constitucionales, entendemos que la

solidaridad fundamenta derechos, a través de los valores y búsqueda compartida del bienestar general y se encuentra fundamentada en responsabilidades.

Por consiguiente, a la luz del actual modelo de Estado constitucional de derecho, el principio de solidaridad reconocido por el Tribunal Constitucional se encuentra inspirado en la dignidad humana y se entiende como un instrumento exigible y utilizado por el Estado para lograr la construcción de una sociedad más justa e igualitaria, que busca el bienestar común.

Frente a ello, resulta relevante destacar la labor de las empresas como principales actores económicos para alcanzar estos fines constitucionales y, simultáneamente, brindarles un marco que de seguridad, en tanto son entes de economía social que promueven el bienestar común con un efecto multiplicador. Es así que la RSE dentro de una estrategia empresarial se constituye como un mecanismo que permite lograr los fines de un Estado Social, posee un sustento constitucional que le otorga validez y en consecuencia, el Estado debe fomentar su desarrollo ya que coadyuvan al logro de fines constitucionales yendo más allá del solo cumplimiento de las normas.

Así lo ha desarrollado jurisprudencialmente el Tribunal Constitucional y por ello resulta pertinente traer a colación lo establecido en el fundamento 22 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC (2004). Este señala que, dentro del marco del Estado social y democrático de Derecho, la economía social de mercado y el desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta obligatoria para las empresas.

Siguiendo esa misma línea, el principio de solidaridad en materia tributaria se encuentra vinculado estrechamente al deber de contribuir dado que ambos constituyen deberes de colaboración. Si bien se ha discutido en la doctrina y jurisprudencia dicha vinculación frente al surgimiento de un tributo y su recaudación para el sostenimiento del gasto público; sin embargo, también constituye una garantía y límite para los ciudadanos.

El deber de contribuir, relacionado al deber de solidaridad y entendido dentro de un Estado constitucional de derecho –como lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional–, es un bien constitucional susceptible de ser ponderado porque tiene un contenido esencial que requiere ser respetado. Además, este deber también está vinculado con la capacidad contributiva porque contribuye al sostenimiento del gasto público de

forma proporcional e igualitaria, y en el marco del respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes y a los principios constitucionales tributarios.

Frente al razonamiento descrito, cabe preguntarse hasta qué punto el principio de solidaridad, vinculado estrechamente con el deber de contribuir en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no puede castigar la libertad económica. Para responder a esta pregunta se parte del entendimiento de la RSE como una nueva estrategia que las empresas incorporan para generar mayor valor económico y social, tanto para ellas como para los grupos de interés con los cuales se relacionan. Ello también involucra el ejercicio del deber de colaboración y una influencia positiva en el actual modelo de Estado, que busca el cumplimiento de fines constitucionales.

En primer lugar, notamos que tras la notable importancia adquirida por la RSE, las empresas las están adoptando dentro de sus decisiones estratégicas y realizan gastos o erogaciones para ello. Es esos casos, se ha ido aplicando el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados a la generación de ganancias de capital, en tanto su deducción no esté prohibida por ley. Es así que las empresas, al amparo del mencionado artículo y en aplicación del principio causalidad, han venido deduciendo los gastos de RSE para determinar la renta neta imponible de tercera categoría y, en consecuencia, disponer del crédito fiscal por el IGV, pues el cumplimiento del principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos en tanto se produzca la relación de necesidad de las erogaciones.

En ese orden de ideas y en aplicación al caso evaluado, resulta pertinente determinar esa relación de necesidad que puede existir entre los gastos incurridos por la empresa al asumir prácticas de RSE y la generación de renta así como el mantenimiento de su fuente productora, teniendo en consideración que en la legislación tributaria peruana, más allá de que para deducir un gasto efectuado por un sujeto domiciliado afecto a rentas de tercera categoría, este deba encontrarse establecido expresamente en la lista de naturaleza abierta de diversos gastos del artículo 37 (que podrían calificar como los principales entendiendo que cumplen con el requisito de ser necesarios), también debe cumplir en primera instancia y de manera obligatoria con el denominado “principio de causalidad”. Ello en la medida en que dicho gasto no se encuentre prohibido por la propia norma tributaria, como es el caso de la lista taxativa señalada en mencionado artículo 44, y cumpla con los requisitos principales, como el ser

necesarios e imprescindibles para la generación de la renta. En otro términos, se requiere establecer cuándo un gasto realizado por incluir a RSE dentro de una estrategia empresarial puede ser calificado como necesario, si no se encuentra señalado expresamente en la lista taxativa, de naturaleza abierta, del artículo 37 de la Ley del impuesto a la Renta, ni estrictamente prohibido bajo el artículo 44 del mismo cuerpo normativo; es decir, cuál sería el alcance y límite del principio de causalidad frente a estos gastos.

Frente a ello, es importante destacar que la RSE no guarda relación con las actividades caritativas o filantrópicas. Esto se debe a que las donaciones, reguladas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y bajo una interpretación estricta, generalmente son realizadas para solucionar algún problema esporádico o temporal y no están ligadas a las estrategias que posee una empresa. En cambio, las prácticas de RSE, probablemente reguladas implícitamente por el artículo 37 y bajo una interpretación amplia, generan sostenibilidad y recursos que tienen una duración a largo plazo. Esto requiere revisar si la mencionada acción conduce al desarrollo sostenible, la rentabilidad y la estabilidad de la empresa, sea desde una dimensión interna, que comprende a los trabajadores, o desde una dimensión externa, que abarca a la comunidad en donde la empresa desarrolla sus actividades.

Lo descrito lleva a debatir sobre la naturaleza de los gastos de RSE. En general, al no existir un concepto establecido en la legislación tributaria, nos encontramos ante la ausencia de criterios uniformes en los pronunciamientos de la administración tributaria y en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Conforme ha sido desarrollado en el presente trabajo de investigación, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal dan cuenta de que, habitualmente, la administración tributaria utiliza una concepción restrictiva del principio de causalidad, al permitir la deducción de los gastos considerados estrictamente indispensables sin considerar la dinámica bajo la cual se desarrolla la RSE como una tendencia actual de negocio. Este criterio, conforme lo señala el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, genera la pérdida del crédito fiscal porque se trata de casos en que el desembolso no está permitido como gasto o costo de la empresa de acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho posición suele ser muy discutida, más aún cuando no considera la potencialidad del gasto en el supuesto en que la empresa no llegara a generar renta.

También es materia de controversia el determinar si los medios probatorios que acreditan la relación de causalidad en la etapa de fiscalización son fehacientes para la

administración tributaria. En la investigación realizada, se observa que la administración no considera el verdadero sentido de las prácticas de RSE, pues se limita a verificar el aspecto formal y estricto para admitir la deducción de los gastos incurridos, y no considera la realidad de las operaciones. Es el caso de las comunidades campesinas, donde la empresa realiza sus actividades y genera perjuicios tanto para la sociedad, que exige responsabilidades, como para la empresa, que pone en riesgo su continuidad en el mercado por las pérdidas generadas. Sobre el particular traemos a colación lo señalado por Durán (2009) en donde la causalidad de un gasto puede ser comprendida en función de diversas calificaciones. En el primer plano, tendremos gastos que revisten el carácter de obligatorio o de manera indispensable y, en el segundo plano, encontramos a aquellos que tienen su origen en decisiones de la gestión empresarial. La acreditación de la fehaciencia del gasto incurrido será mayor cuando la erogación se encuentre más en un plano sujeto que en el plano objetivo (2009, p.15). Frente a ello y a modo de recomendación, resultaría interesante verificar la influencia de los Reportes de Sostenibilidad así como los Informes no Financieros que promueven la transparencia informativa de las empresas y reflejan las necesidades de los *stakeholders*, en la acreditación de un gasto que responde al plano subjetivo de la causalidad.

Ahora bien, en base a lo que hemos ido desarrollando en la investigación y teniendo en consideración el importante rol que ocupa la empresa dentro del modelo de Estado Constitucional, afirmamos que la RSE cuenta con un fundamento constitucional basado en el principio de solidaridad vinculado estrechamente con el deber de contribuir y la capacidad contributiva. Si bien el deber de contribuir se encuentra ligado al nacimiento del tributo y su recaudación, también se encuentran relacionadas a lograr el bienestar de la sociedad. Surge entonces la interrogante sobre si el ejercicio del deber de colaboración vulnera principios constitucionales, derechos fundamentales y garantías del contribuyente al no permitir las deducciones de los gastos para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría y, en consecuencia, la libre disposición del crédito fiscal. Para brindar una respuesta y entendiendo que el principio de causalidad no puede ser interpretado de una forma restrictiva, correspondería admitir la deducibilidad.

Actualmente no existe una opinión jurídica o un informe elaborado por la SUNAT que establezca el criterio adoptado para la procedencia de deducciones de gastos por RSE de las empresas. Tampoco identificamos jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal sobre la materia. No obstante, a partir de la revisión de

artículos que analizan críticamente los pronunciamientos administrativos y constitucionales, emitidos entre los años 2012 y 2014, sobre la deducibilidad de los gastos por RSE, y de fuentes bibliográficas nacionales e internacionales, se ha identificado dos posiciones contradictorias. La primera puede calificarse como una postura abierta porque no intenta categorizar los gastos por prácticas de RSE en esquemas concretos, ni incluirlos en la legislación tributaria de manera expresa o en una lista taxativa cerrada. Ello porque dichas acciones podrían generar la desnaturalización del cumplimiento obligatorio del principio de causalidad, consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que rige las deducciones. Asimismo, y podría producirse la desnaturalización de la pluridimensionalidad que caracteriza a la RSE, pues su constante evolución y naturaleza dinámica impiden que un legislador la enmarque en un concepto fijo frente al movimiento del mercado y las nuevas formas de hacer negocio.

La segunda posición puede denominarse como una postura cerrada, pues pretende incorporar en la legislación tributaria, de manera expresa, los gastos por políticas de RSE o establecer un sector específico, como el minero, que proceda a deducir dichos gastos. Los dos supuestos podrían limitar la actividad empresarial a un determinado rubro, en donde solo determinados gastos por implementar políticas de RSE podrían ser consideradas para su deducción. Esta regla desconocería la existencia del Estado constitucional de Derecho donde la libertad empresarial es un pilar fundamental para el bienestar general y un derecho reconocido en la Constitución Política.

En ese sentido, si se consideran las preocupaciones de los empresarios por innovar en el libre mercado a través de nuevas tendencias y formas de hacer negocio, la concepción amplia del principio de causalidad es la más idónea. A través de ella se establecerían los alcances y limitaciones del principio de causalidad en la solución de un caso en concreto. Ello sin dejar de lado los principios constitucionales tributarios que sustentan la RSE, así como la naturaleza evolutiva de esta estrategia empresarial y la mayor globalización de las empresas.

Finalmente, como señalamos, el ordenamiento peruano está regido por el modelo de un Estado constitucional de Derecho, el cual es articulado por principios como los de igualdad y solidaridad. Sin embargo, este aún posee características claves, como el bienestar y la justicia social, que son propias de un Estado social de Derecho. En ese marco, la empresa ya no es concebida bajo un ideal capitalista tradicional que solo busca beneficios propios o de sus accionistas para lograr un incremento económico, sino que además debe cumplir con deberes y obligaciones establecidas legalmente.

Es así que ella configura un sistema de valores en búsqueda del desarrollo sostenible y el bienestar de la comunidad. En otras palabras, la empresa es considerada un sistema vivo, que puede llegar a ser un motor del desarrollo. Esto trasciende la antigua percepción de empresa como un “depredador” para pasar a ser una entidad de economía social involucrada con las necesidades sociales, ambientales, éticas o económicas, entre otras. Por tanto, promover la adopción de políticas de RSE debe ser una tarea diaria, pues no solo es exigible constitucionalmente, sino que también puede favorecer a un Estado basado en el Estado constitucional de Derecho y el principio de solidaridad (que busca satisfacer el interés público y lograr el bien común).

Actualmente, la adopción de políticas de RSE en las estrategias económicas resulta relevante para las empresas, ya que, más allá de solo generación de rentabilidad, se logrará el desarrollo sostenible, tanto de ellas como de la comunidad en donde se desenvuelven. Si bien una de las principales funciones de la empresa es económica, pues se considera que existe para generar utilidades a sus accionistas y lograr su sostenibilidad en el tiempo, es necesario que estas tomen conciencia y adopten políticas de RSE para favorecer su competitividad y lograr el desarrollo sostenible de la sociedad y de la propia empresa. Dichas medidas son positivas porque el beneficio recae en la empresa, la sociedad y el propio Estado al aligerar su carga y generar el bienestar común.

No debe olvidarse que la responsabilidad social tendría que desarrollarse de manera activa por el Estado, las empresas, los ciudadanos, organizaciones públicas y privadas. En ese sentido, la RSE se entiende, desde el núcleo de la empresa, como un compromiso voluntario o su ADN, que tiene como finalidad facilitar su continuidad en la sociedad o comunidad donde se desenvuelve. La empresa estaría enfocada no solo en los intereses de los accionistas, sino también en el ámbito medioambiental, social, fiscal, económico, laboral, de derechos humanos, lucha contra la corrupción, gobierno corporativo, objetivos de desarrollo sostenible (ODS), entre otros.

En conclusión, existe un sustento jurídico tributario y constitucional para la deducibilidad de los gastos por implementar prácticas de RSE a efectos de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. Cabe precisar que, conforme se ha ido desarrollando en el presente trabajo de investigación, la empresa tiene el deber de demostrar de forma fehaciente, la realidad de sus operaciones en virtud de la ética en su comportamiento, la transparencia de la información y comunicación que caracteriza a una empresa socialmente responsable y el cumplimiento de la legislación ya que una

concepción amplia del principio de causalidad no implica que se realicen actos arbitrarios en su aplicación. Por su parte, la administración tributaria debe tener mayor conocimiento sobre la dinámica de nuevas formas de hacer negocio, como la RSE. Esta va más allá de las obligaciones convencionales y reglamentarias para integrar aspectos económicos y medioambientales bajo un enfoque ético y sostenible con la finalidad de no generar perjuicios en la productividad empresarial y tampoco en la comunidad ya que las actividades de RSE originan un doble beneficio para la sociedad en general; los *stakeholders*, que ven sus intereses satisfechos; la continuidad de la empresa, mediante la generación de valor sobre la base del desarrollo sostenible; y el Estado. Finalmente, este debería promover una cooperación mutua en búsqueda del crecimiento de país a través de incentivos tributarios por la adopción de las prácticas de RSE, que son diferentes a la imposición de un impuesto. No obstante, la responsabilidad social, basada en principios éticos y valores, es una obligación que posee cada miembro de la sociedad de participar, sea grupal o individualmente y en la medida de sus posibilidades o capacidades, en la solución de los diversos problemas sociales existentes.

4.3. Aspectos éticos a considerar

Los escándalos ocasionados por falta de ética y sus consecuencias, constituyen otras razones que posee la empresa para incorporar a la RSE a sus decisiones corporativas.

Como bien se ha señalado a lo largo del presente trabajo, la RSE cuenta con fundamentos jurídicos tributarios y constitucionales, en donde las empresas y los propios ciudadanos comparten diversas responsabilidades y, sobretodo, reglas éticas. Estas poseen una relación estrecha con la responsabilidad constitucional, correspondiente al entorno legal y ético en el que se desenvuelven. Por un lado, esta postura ética resulta relevante en las actividades con fines sociales que son desarrolladas en el marco de la RSE, pues estas también implican un compromiso cuyo cumplimiento exige el respeto de principios éticos y legales. Por otro lado, la ética posee un gran impacto en la toma de decisiones fiscales. Si bien todas las empresas que adoptan políticas de RSE aceptan obligaciones éticas como parte de sus estrategias empresariales, las cuales van más allá de un cumplimiento normativo obligatorio, estas también deberían extenderse al cumplimiento de las normas tributarias.

Ahora bien, las empresas que adoptan a la RSE dentro de sus estrategias empresariales han logrado cambios corporativos positivos al constituir una nueva forma de direccionar la empresa con un compromiso ético manifestado en la transparencia en su gestión y un superior nivel de exigencia para enfrentar los retos del entorno. Frente a ello nos cuestionamos si es posible armonizar la RSE, la ética y el beneficio económico. Es así que como respuesta a lo planteado, tenemos que si es viable partiendo de que las tendencias actuales de incorporar la RSE en la estrategia corporativa de una empresa genera valor para sus miembros desde su dimensión interna y para la sociedad. Si bien la RSE y el comportamiento ético de una empresa es voluntario pero ello no le quita el carácter de necesario para lograr sus finalidades. Dicho comportamiento se materializa en el comportamiento que posee la empresa dentro del mercado donde se desenvuelve, respeto por el medio ambiente, etc. Existe mayor participación de los trabajadores, los grupos de interés y la comunidad si la empresa aplica principios éticos, pero estos no deben ser confundidos con marketing o campañas de promoción.

Finalmente, cabe precisar que las empresas que adoptan prácticas de RSE deben internalizar dicho compromiso y elevar su nivel ético.

En el plano tributario, podría manifestarse a través de planeamientos tributarios con tasas efectivas proporcionadas y adecuadas pues la presencia de la ética es fundamental en la toma de decisiones fiscales.

CONCLUSIONES

1.- La Responsabilidad Social Empresarial es un compromiso voluntario y activo que las empresas integran dentro de sus decisiones estratégicas y se caracteriza por ser pluridimensional, la misma no solo consiste en el cumplimiento de lo señalado en norma pues su objetivo parte por considerar a la empresa como motor de desarrollo sostenible de la sociedad, que involucra no solo los intereses propios o tradicionales sino también busca el bienestar general por lo que su exigibilidad va cobrando relevancia, dichas circunstancias la diferencian de una actividad filantrópica o simple liberalidad.

2. En el marco del actual modelo de Estado Constitucional de Derecho, la Responsabilidad Social empresarial encuentra su fundamento constitucional en el Principio de Solidaridad, vinculado estrechamente con el deber de contribuir y la capacidad contributiva.

3. Respecto a la procedencia de la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial, se tiene que no es un tema pacífico o cerrado puesto que la controversia nace principalmente ante la ausencia de la diferencia establecida legalmente entre donación y gasto social. Frente a ello, señalamos que si bien puede resultar un procedimiento complejo diferenciar ambos conceptos pero afirmamos que las donaciones generalmente no se encuentran relacionadas con la actividad empresarial destinada al desarrollo sostenible de la empresa que marque su continuidad y posicionamiento en el mercado frente a sus competidores, ya que califican como actividades caritativas que solucionan dilemas de forma esporádica y no sostenible. Sin embargo, ello debe ser evaluado caso por caso dependiendo de la naturaleza del negocio y la real actividad empresarial.

4. Sobre el alcance del denominado Principio de Causalidad aplicado a la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial, se ha discutido en demasía el criterio restrictivo versus el criterio amplio en su interpretación, tanto en sede administrativa como en los tribunales. Sobre el particular, entendemos que el criterio amplio es el que debe aplicarse para determinar si es deducible un gasto por incurrir en prácticas socialmente responsables por parte de las empresas.

5. Respecto a las circunstancias en las cuales proceda la deducción de un gasto por incluir a la RSE dentro de una estrategia empresarial, en base a lo investigado tanto

nacional como internacionalmente, consideramos que las siguientes podrían ser tomadas en cuenta de forma adicional sin desnaturalizar la causalidad que implica que el gasto deba ser necesario para generar renta y mantener su fuente productora : (i) Debe considerarse previamente que la RSE posee un trasfondo y fundamento constitucional que le otorga validez, (ii) El gasto debe nacer como una decisión de la gestión de las empresas, (iii) El gasto debe probarse de manera fehaciente, considerando para ello la dinámica del negocio, (iv) El gasto es reconocido cuando la empresa asumiendo su rol dentro de la sociedad ante la ausencia de la intervención estatal, realiza determinadas obras que posibilitan el desarrollo de la misma y la comunidad; (v) La deducibilidad del gasto debe encontrarse sujeta también a su destino.

6. Existen dos posiciones contradictorias respecto al tratamiento tributario que deberían recibir los gastos por RSE. La primera no intenta categorizar o especificar determinados gastos vinculados a las prácticas de RSE en la legislación tributaria, ya que ello puede generar que se desnaturalice la causalidad consagrada en el artículo 37° de la Ley del impuesto a la Renta así como la pluridimensionalidad de la RSE y su no regulación legal. En cambio, la segunda posición insiste en señalar expresamente en la legislación tributaria qué gastos por RSE se pueden deducir para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera categoría o determinar un sector específico que pueda deducir dichas erogaciones por los impactos generados en la comunidad. Frente a ello, consideramos que la regulación de determinados gastos por RSE en la legislación tributaria para efectos de su deducibilidad, no sería un camino viable e idóneo, considerando el amplio concepto y evolución constante que caracteriza a la RSE.

7. La responsabilidad social debe desarrollarse de manera activa por el Estado, las empresas, los ciudadanos, las organizaciones públicas y privadas. Es así que la RSE parte por el reconocimiento de la empresa como pieza fundamental para el desarrollo sostenible y de esta forma se puedan alcanzar los fines constitucionales del Estado en búsqueda del bienestar general. Dichas empresas deben internalizar estas prácticas de RSE y el Estado debe promover su difusión y desarrollo.

Referencias bibliográficas

- Alva, M. (2017). Aplicación Práctica del IGV e ISC. Lima. Instituto Pacífico. Capítulo VII (pp.206-208)
- Álvarez, E. (2014). El modelo económico de la Constitución Peruana. *Revista Ius et Veritas*, (48), pp.266-268.
- Arias P., Abril R. y Villazana S. (2015). *Gastos Deducibles y No Deducibles: Aplicación Práctica*. Lima: Latinoamérica.
- Arroyo, G. (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*, Revista 53 (2013) pp.107-135. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/05_Rev53_GAL.pdf
- Belaunde, W. (2015). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos Tributarios a considerar. *Revista Derecho y Sociedad*, Revista Número 43, pp. 15-27
- Benites, M. (2014). Responsabilidad Social: ¿Un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del Impuesto a la Renta. *Revista Derecho PUCP*, 72(27). Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9777/10188>
- Bravo, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima. En: Jurista Editores E.I.R.L. (pp.145-148)
- Caravedo, Parodi, Guida de Gastelumendi, Portocarrero Felipe (2004). La Nueva Empresa: Introducción a la Responsabilidad Social Empresarial. *Themis. Revista de Derecho*.pp.244-250
- Córdova, A. y Barrenechea, L. (2013) Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social Empresarial. *Derecho y Sociedad. Revista Tributaria*, Volumen 23, Revista N° 46, pp.362-375.
- Durán, L. (2006) La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. *Revista Análisis Tributario*, pp. 1-18. Recuperado de: <https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber de Contribuir Luis Duran.pdf>.
- Durán L. (2006). *El deber de contribuir en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. pp. 294-295.
- Durán, L. (2009). Alcances del Principio de Causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial. *Contabilidad y Negocios*. Fondo Editorial PUCP, Volumen 4, Revista N°7, pp.9-10.
- Fernández, J. (2017) La compatibilidad entre la Responsabilidad Social Empresarial y la norma tributaria. *Nueva Fiscalidad*, (1), pp. 95-126.
- Fernández, I. (2005) *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Palestra Editorial, Lima: Latinoamericana

Gamba, C. (2009). *Derecho Tributario. Los principios constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Lima: Lumen.

García, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).

García C. (2011). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Lumen.

García, C. (2009). *El Concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor.

Gribnau H. (2015) *Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not By Rules Alone*. Legal Studies Research Paper Series. pp. 226-250.

Guadalupe, M. (2007). La responsabilidad social empresarial. El Valor Jurídico de la Solidaridad. En: X Congreso Argentino de Derecho Societario. pp. 548-551.

Guadamillas F., Santos, J. y Espinosa, N. (2009) *La dirección de la empresa responsable: Guía de implantación y buenas prácticas en Castilla-La Mancha*. Castilla-La Mancha: Iberoamérica.

Hernández, L. (2013) Gastos de Responsabilidad Social y el Impuesto a la Renta. *Revista Ius et Veritas*, Revista N° 47 (2013) pp. 236-249. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/11944/12512>

Kolers, A. (2016) *A moral theory of solidarity*. En: Oxford University Press, Revista Jurídica, pp.91

Kresalja B. y Ochoa, C. (2009) *Derecho Económico Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Patón, G. (2013). *La aplicación del Principio de Igualdad Tributaria*. Lima: INDESTA-SUNAT.

Picón, J. (2017). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? 5ta ed.* Lima: Nacional.

Ramírez-Gastón, H. y Ramírez.-Gastón, A. (2006). El Gasto Social de las Empresas Mineras: Dificultades para su Realización. *Derecho y Sociedad*, Revista N° 27, pp. 115-120.

Rüdiger, W. y Kojima, C. (2009) Solidarity: A Structural Principle of International Law. *Legal Studies Research*, pp. 30-31.

Sánchez, Y. y Grau, M. (2013). *Responsabilidad Social de las Organizaciones*. Madrid: Iberoamericana.

Sarmiento J. (2010). *Política Tributaria, Principio de Solidaridad y Capacidad Contributiva*. Lima.

Vanberg V. (2011). Corporate Social Responsibility and Corporate Governance: The Contribution of Economic Theory and Related Disciplines. pp.151.

Villanueva, W. (2009). Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Análisis, doctrina y jurisprudencia. *Revista Jurídica*, Pp.290.

Villegas, H. (2003) *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Latinoamericano

Zavaleta, M., García, C., Carrasco, P. y Lannacone, F. (2011) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Iberoamericana

