

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Escuela de Posgrado**



Los gastos por responsabilidad social empresarial incurridos por el sector extractivo en el Perú y su tratamiento como gasto deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa con mención en Gestión Empresarial que presenta:

***Marcos Piero Mogrovejo Chauca***

Asesor:

***Renee Antonieta Villagra Cayamana***

Lima, 2022

## RESUMEN

La importancia del sector extractivo en nuestro país como factor de desarrollo y crecimiento, radica sin lugar a dudas, en el impacto que genera en la cadena productiva, comercial y de generación de empleo nacional, lo cual resulta importante para el sostenimiento de la dinámica económica ya que esta actividad implica la apuesta de grandes inversiones por parte de importantes conglomerados empresariales extranjeros como nacionales que buscan posicionarse en el mercado mundial de la comercialización de minerales y explotación de recursos naturales.

Siendo este el escenario en el cual confluyen además las exigencias propias de un mundo globalizado, las empresas del sector en aras de establecer un equilibrio entre el mantenimiento de su producción y el desarrollo local de las poblaciones cercanas al proyecto han comenzado a incluir progresivamente en sus planes estratégicos programas de responsabilidad social empresarial (RSE). Sin embargo, el tratamiento tributario respecto a la deducibilidad sobre este tipo de gastos no ha encontrado uniformidad en los pronunciamientos de las principales entidades resolutoras, encontrándose criterios divergentes, como el que sostiene la Administración Tributaria (SUNAT) la cual ha considerado por desestimar en diversas oportunidades la posibilidad de deducir estos desembolsos al no considerarlos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta calificándolos como meras liberalidades; no obstante, también se perfila una postura más amplia asumida progresivamente por el Tribunal Fiscal, en ciertos casos obedeciendo a pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia en sede de casación. Esta situación genera una afectación a los contribuyentes debido a la falta de seguridad jurídica que se otorga a sus inversiones lo que pudiera traer como consecuencia posibles perjuicios económicos debido a la pérdida del escudo fiscal de dichos gastos.

El presente trabajo de investigación desarrolla una revisión doctrinaria, legislativa y jurisprudencial de las implicancias tributarias y constitucionales que se suscitan al pretender la deducción sobre este tipo de gasto, además se busca determinar los alcances y límites del principio de causalidad y la importancia de la fehaciencia de los gastos realizados a fin de determinar si en efecto tales gastos deben considerarse como deducibles, tomando en cuenta los principales gastos por RSE incurridos por empresas extractivas.

## **DEDICATORIA**

A mis padres por el impulso constante para seguir adelante.

A mis hermanas por el apoyo en todo momento.

A mi abuela por su amor infinito.



## ÍNDICE

<b>Resumen</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO II ESTADO DEL ARTE</b>	<b>14</b>
<b>2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>15</b>
<b>2.2. BASES TEÓRICAS CIENTÍFICAS SOBRE LA RSE</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.1 Alcances sobre el concepto y naturaleza de la Responsabilidad social empresarial</b>	<b>17</b>
<b>2.2.2. Reseña histórica de la Responsabilidad social empresarial</b>	<b>17</b>
<b>2.2.3. Las teorías sobre la naturaleza de la responsabilidad social empresarial</b>	<b>18</b>
<b>2.2.4. Concepto de la Responsabilidad social empresarial</b>	<b>21</b>
<b>2.2.5. Organizaciones internacionales promotoras de la Responsabilidad social empresarial</b>	<b>24</b>
<b>2.2.5.1. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)</b>	<b>24</b>
<b>2.2.5.2. Corporate Social Responsibility Europe (CSR Europa)</b>	<b>25</b>
<b>2.2.5.3. Instituto Ethos de Responsabilidad social.</b>	<b>25</b>
<b>2.2.6 La Responsabilidad social empresarial en el Perú</b>	<b>25</b>
<b>2.2.7. Normativa y jurisprudencia relevante relacionada a la RSE en el Perú</b>	<b>27</b>
<b>2.2.8. La importancia de la RSE en la actividad minera en el Perú</b>	<b>29</b>
<b>2.3. El tratamiento tributario de los gastos por RSE y su relación con el principio de causalidad de los gastos</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3.1. El concepto de Impuesto a la Renta.</b>	<b>33</b>
<b>2.3.2. Los gastos deducibles y su efecto en el escudo fiscal de las empresas</b>	<b>33</b>
<b>2.3.3. El Principio de causalidad de los gastos</b>	<b>34</b>
<b>2.3.4. La necesidad del gasto como criterio concurrente para la determinación de su deducibilidad</b>	<b>37</b>
<b>2.3.5. Presupuestos formales para la aplicación del principio de causalidad y otros criterios concurrentes</b>	<b>38</b>

<b>2.3.5.1. Acreditación fehaciente y realidad de la operación</b>	<b>38</b>
<b>2.3.6. Tratamiento tributario de los actos de las donaciones y la diferencia establecida con los gastos de responsabilidad social empresarial.....</b>	<b>39</b>
2.3.7 El régimen de obras por impuestos y su relación con la RSE.....	43
<b>CAPÍTULO III PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>46</b>
<b>3.1. La problemática del tratamiento tributario de la deducibilidad de los gastos por RSE</b>	<b>48</b>
<b>3.2. Problema de la definición de la RSE y los efectos que se tiene en su tratamiento jurídico a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta .....</b>	<b>50</b>
<b>3.2.1 Análisis de la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal en relación con los gastos por RSE</b>	<b>50</b>
<b>a. Revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación con el principio de causalidad... ..</b>	<b>50</b>
<b>a.1. Revisión de los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal (criterio amplio vs criterio restringido) para efectos de la determinación de la deducibilidad de los gastos principales gastos por RSE vinculados a empresas extractivas .....</b>	<b>51</b>
<b>a.1.1. Análisis de la RTF N° 1932-5-2004 referida a la entrega de energía eléctrica y construcción de carreteras a cargo del Estado. Adopción de criterio de gasto extraordinario e indispensable.....</b>	<b>52</b>
<b>a.1.2. Análisis de la RTF N° 13558-3-2009 referida al incumplimiento del principio de causalidad de los gastos por construcción de un puente y carretera. Desestimación del gasto a pesar de encontrarse dentro de un contrato con el Estado.....</b>	<b>53</b>
<b>a.1.3 Análisis de la RTF N° 16591-3-2010 referida a la deducción de gastos por RSE a efectos de prevenir potenciales conflictos sociales. Aprobación del gasto para evitar potenciales conflictos sociales .....</b>	<b>54</b>
<b>a.1.4. Análisis de la RTF N° 12352-3-2014 referida a la entrega de bienes y servicios a comunidades nativas aledañas a las áreas que operan las empresas. Aprobación del gasto al</b>	

guardar vinculación con el giro del negocio y ser documentado fehacientemente .....	55
<b>a.1.5</b> Análisis de la RTF N° 18397-10-2013 referida a los convenios marco suscritos con las comunidades asentadas en el área de influencia de las actividades mineras. Aprobación del gasto por mantenimiento de carreteras.....	56
<b>a.1.6</b> Análisis de la RTF N° 9780-1-2019 gastos efectuados en el mejoramiento de un puente que se utilizaba para el transporte de los minerales e insumos desde y hacia el centro de operaciones de una empresa minera .....	58
<b>3.2.2</b> Análisis de la sentencia de CASACIÓN 2743-2009-LIMA referida a los gastos sociales en las actividades mineras .....	59
<b>3.2.3.</b> Análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional referido a los gastos por Responsabilidad social empresarial (RSE).....	61
<b>3.2.4.</b> Análisis general de la situación de la jurisprudencia administrativa y judicial y la problemática que se suscita en torno a las consideraciones previstas por el Tribunal Fiscal sobre los gastos incurridos por RSE.....	62
<b>3.3</b> La situación de los desembolsos generados en el marco de la emergencia sanitaria generada por la pandemia de COVID 19 y su repercusión en el aspecto tributario respecto a la evaluación de su deducibilidad .....	65
<b>CAPÍTULO IV DISCUSIÓN.....</b>	<b>70</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>83</b>
<b>REFERENCIAS</b>	
<b>BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>86</b>

## CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Nuestro país, durante los últimos treinta años, ha construido y sostenido un importante historial de estabilidad económica ininterrumpido, lo que le ha permitido obtener el reconocimiento de las más importantes instituciones financieras internacionales. No obstante, la crisis sanitaria causada por el impacto del COVID-19 al inicio de la presente década, ha ocasionado que muchas de las proyecciones económicas no puedan ser alcanzadas, por lo que ante un escenario plagado de incertidumbre y de recesión a nivel mundial, considerar la adopción de políticas adecuadas de reactivación económica resulta necesario para el crecimiento de la productividad y que se traduzca en un mejoramiento de los ingresos fiscales, lo que mitiga en parte las graves consecuencias socioeconómicas que se están suscitando en la actualidad por la emergencia sanitaria.

En ese sentido, resulta de vital importancia la adopción de medidas y mecanismos que permitan impulsar una reactivación progresiva de las diversas actividades económicas para la generación y atracción de mayores inversiones, que puedan permitir un apalancamiento productivo y financiero de los distintos sectores. Entre ellos, no cabe duda, se encuentra el sector minero extractivo considerado uno de los más importantes por su gran aporte a las exportaciones nacionales, lo que permite que tenga un rol trascendental ya que genera un efecto multiplicador en la economía nacional que no solo se refleja en la demanda de fuerza laboral de forma directa e indirecta, sino que además otorga un importante aporte al fisco nacional que las empresas de este rubro realizan por concepto de impuestos y gravámenes sobre su respectivo margen operativo, por lo que la causa del desempeño positivo económico de nuestro país se debe en gran medida a la exportación y comercialización de los recursos naturales como los minerales, petróleo y gas natural. Sin embargo, a pesar de la importancia estratégica que reviste esta actividad para el desarrollo nacional, su puesta en marcha y operatividad se ha visto afectada por diversos conflictos sociales causados por desacuerdos que se han suscitado entre las comunidades locales y las empresas extractivas, situación que aunada a una evidente falta de gestión y manejo político del gobierno peruano, genera desconfianza e incertidumbre en los inversionistas, pero sobre todo en la población, la cual no percibe beneficios tangibles derivados de la recaudación por concepto

de impuestos por parte de los diferentes niveles de gobierno, exigiendo mayor desarrollo y calidad de vida para sus localidades.

En razón a ello, las empresas del sector con la finalidad de entablar mejores canales de comunicación con las localidades más cercanas al proyecto han adoptado estrategias de socialización denominadas prácticas por RSE, las cuales consisten en la implementación de programas sociales que tienen la finalidad de satisfacer las necesidades más apremiantes de las comunidades más cercanas a los proyectos, lo que las convierte además en acciones de remediación y prevención de relaciones conflictivas que generan inmejorables oportunidades de desarrollo sostenible entre empresa y sociedad.

Ahora bien, los desembolsos realizados para estos fines han buscado ser considerados por las empresas como deducibles para efectos del Impuesto a la Renta; no obstante, la aprobación de la deducción de este tipo de gastos se ha visto en diversas ocasiones desestimada por la Administración Tributaria toda vez que la misma no ha considerado que estos gastos a la luz del Principio de Causalidad consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO de la LIR), responden a una necesidad que encuentre vinculación con la generación o mantenimiento de la fuente, por lo que han sido calificados como liberalidades. Este criterio, se ha contrapuesto con una interpretación mas amplia de la norma, la cual ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal, y que, si bien en un primer momento compartía la misma postura interpretativa con la Administración Tributaria, adoptó un criterio más flexible respecto a su interpretación de la norma sobre la deducibilidad de gastos necesarios, considerando que a pesar de ser gastos indirectos, redundan finalmente en las ganancias de la empresa.

Por tanto, al observarse la existencia de una dualidad interpretativa sobre la necesidad del gasto referido en el Principio de Causalidad y no evidenciarse una línea interpretativa uniforme para la evaluación de su deducibilidad, más aún si a través de la revisión de la jurisprudencia administrativa emitido durante los últimos años se han observado criterios divergentes por parte de los órganos resolutivos administrativos en materia tributaria en torno al tratamiento de este tipo de gastos y su falta de previsibilidad, se puede advertir que dicha situación estaría



originando una latente incertidumbre jurídica respecto a la evaluación tributaria de este tipo de gasto.

Para mayor entendimiento, conviene explicar que la normativa tributaria referida a la evaluación de la deducibilidad por el concepto de gastos por RSE, no se encuentra señalado como gasto deducible en el artículo 37° del TUO de la LIR, la cual integra el Principio de Principio de Causalidad, por lo que para la obtención de la renta neta de tercera categoría debe deducirse de la renta bruta los gastos que son necesarios para producirla o que tengan como finalidad el mantenimiento de la fuente; no obstante, dicho concepto tampoco se encuentra descrito como gasto prohibido señalado en el artículo 44° del mismo texto normativo, a lo que se suma las dificultades respecto al cumplimiento de la fehaciencia de los gastos, toda vez que la actividad minera al realizarse generalmente en las zonas altoandinas más alejadas del país muchas veces no tienen plenamente identificados a la totalidad de pobladores que se pretenden beneficiar.

De esta manera, se puede observar que la discordancia suscitada por una discordancia en la interpretación de la norma genera una afectación sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes respecto a los reclamos antes los órganos resolutivos correspondientes. Esta situación, además genera un potencial desaliento por parte de las empresas (sobre todo las que no encuentran otros mecanismos para la deducción de sus gastos sociales) ya que tales gastos al haber sido reparados en instancias superiores de justicia han incrementado la afectación en los resultados financieros de las empresas debido a la pérdida del escudo fiscal por dichos gastos, resultado que perjudica en buena cuenta la continuidad sobre la implementación de programas sociales que pueda aportar al desarrollo comunitario.

A partir de lo expuesto, se puede advertir que la falta de un criterio unificado sobre los alcances del artículo 37 de la LIR sobre las deducciones de los gastos por RSE estaría conduciendo a una situación de ausencia de seguridad jurídica y falta de previsibilidad en la resolución de este tipo de situaciones jurídicas que podría repercutir en la continuidad sobre la realización de este tipo de desembolsos y que finalmente pueda afectar a las poblaciones que muchas veces se sienten beneficiados por este tipo de programas sociales.

Siendo ello así, a través del trabajo de investigación se busca determinar si en efecto los gastos por RSE tendrían el carácter de deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la Renta de Tercera Categoría en base al cumplimiento del principio de causalidad, por lo que se plantea como cuestionamiento general lo siguiente: ¿Los gastos por RSE deben ser considerados como deducibles para efectos del Impuesto a la Renta empresarial?, y cuestionamientos específicos tales como: ¿Cuál es el concepto y la naturaleza jurídica que define a los gastos por RSE?, en lo que corresponde al tratamiento tributario ¿cuáles son los alcances y límites que presenta el Principio de Causalidad en lo que refiere a los desembolsos de gastos por RSE?; y, jurisprudencialmente ¿Cuáles son las posturas y criterios adoptados a nivel administrativo e instancias judiciales relacionados a la deducibilidad de los gastos por RSE?.

Ante la problemática antes expuesta, surge la necesidad de establecer un análisis sobre la evaluación de la deducibilidad de los gastos por RSE, siendo en este caso para los fines de la presente investigación los gastos originados en el ámbito del sector extractivo, considerando a las empresas de este rubro como una de las que mayor desarrollo ha tenido por el despliegue realizado a través de diversos programas y proyectos que han sido impulsados tanto para generar bienestar general como para prevenir potenciales conflictos sociales, y determinar si los gastos por implementación de este tipo de prácticas pueden ser considerados como deducibles a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría definiendo si tales gastos forman parte de un marco de responsabilidad complejo en cual considera responder por las externalidades que ocasiona su actividad en particular o si en todo caso si tales desembolsos solo se encuentran relacionados a un compromiso menor vinculado a un acto de liberalidad voluntario ejecutado por la empresa.

Por tanto, el presente trabajo de investigación considera que la aprobación de la deducibilidad de los gastos por RSE solo procede, como cualquier otro gasto en general, si se encuentra supeditada al cumplimiento del Principio de Causalidad, considerándose a este último como regla directriz para la calificación de un gasto como deducible, el cual se encuentra consagrado en el artículo 37° de la LIR. Por lo que, estos gastos sociales, dependiendo de cada caso en particular, si tienen la posibilidad de ser deducibles siempre y cuando cumplan con el

presupuesto básico de tener un vínculo de relación de necesidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que el contribuyente debe encontrarse en la aptitud de probar la causalidad existente entre el posible daño causado y el proyecto de atenuación desplegado por la misma, así como se debe considerar que estos gastos deberán encontrarse debidamente acreditados a través de comprobantes de pago o cualquier documentación fehaciente.

Es importante resaltar que los impactos generados por la ejecución de estos gastos a nivel de empresas extractivas, se ven reflejados en proyectos sociales relacionados a las principales actividades económicas de las poblaciones cercanas al proyecto de operación como la agricultura y la ganadería, así como en el desarrollo de proyectos de alcance mayor como la construcción de carreteras o servicios básicos de alumbrado público o saneamiento que contribuyen a la satisfacción de las necesidades locales, a su vez, dichos gastos potencialmente pueden lograr la mitigación de potenciales problemas sociales y ambientales, que pueden evitar la afectación en la productividad de la fuente generadora de renta, así como en la mejora de su imagen y reputación, lo que podrían reflejarse en oportunidades de acceder a nuevas licitaciones o proyectos de inversión que derivarían en una reducción de costos y mayores beneficios para la empresa.

En lo que respecta al sustento constitucional que conlleva el desarrollo de las prácticas por RSE, el Tribunal Constitucional a través de reiterada jurisprudencia ha plasmado su postura acerca de su implementación, una de ellas se expone a través de lo señalado en el párrafo 24 de la sentencia recaída en el EXP. 0048-2004-PI/TC en la que se considera que las empresas deben de mantener una relación con los problemas sociales y medio ambientales que se generen por su operatividad, determinándose que la responsabilidad social no solo significa el cumplimiento pleno de las obligaciones jurídicas que le competen a las empresas, sino que incluso implica involucrarse en la promoción e impulso del desarrollo de las comunidades locales. (Exp. 0048-2004-PI/TC, fundamento 24, 2004)

Asimismo, según el Tribunal sostiene que el desarrollo de una economía social de mercado enmarcada dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho, permite apreciar que las exigencias de responsabilidad social deben de compenetrarse de tal forma que la Responsabilidad social de mercado devienen en ineludibles; a su vez, señala que la RSE implica

el mantenimiento de una visión preventiva que favorezca su desarrollo comprometiéndose con el medio ambiente el cual conforma el entorno sustentable para las comunidades aledañas y que pudieran verse afectadas por la operatividad de las empresas extractivas. (EXP. 0048-2004-PI/TC fundamento 25 y 26, 2004)

A pesar de lo referido por el Tribunal Constitucional sobre las prácticas por RSE, es importante reconocer que el concepto de RSE no se encuentra definido dentro del sistema normativo peruano el cual pertenece al sistema jurídico europeo continental, motivo por el cual, al no manejarse un concepto unitario en nuestra legislación, se hace necesario recurrir a la doctrina que se encuentra fuera de nuestro sistema con la finalidad de comprender su naturaleza jurídica y sus alcances, ya que la RSE al ser un concepto inmerso en los fenómenos globales, ha adaptado a través de la regulación de otros países, una conceptualización sus alcances y aplicación sin que ello propiamente signifique considerarlo como una fuente de derecho tal como lo refieren las normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano.

Siendo ello así, es importante tomar en cuenta lo señalado por las normas *soft law* en cuanto al carácter de fuente jurídica que aporte un concepto claro de RSE, considerando que las mismas son tomadas muy en cuenta por las empresas y organizaciones como normas internacionales de referencia con la finalidad de determinar si en efecto sus actividades se encuentran enmarcadas en un comportamiento socialmente responsable y pueda ser considerado como deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

En lo que refiere a nuestro país, muchas de las empresas recurren a prácticas de autorregulación fijando sus compromisos voluntarios de actuación y definiendo su ámbito de RSE a fin de determinar sus políticas de desarrollo las cuales son reguladas por un conjunto de reglas internas como Códigos de conducta o acuerdos marcos, los cuales se pueden verificar a través de instrumentos internacionales de control de calidad como por ejemplo los señalados por la *International Standard Organization 26000* (ISO 26000). Asimismo, resalta en importancia para efectos de considerarlos en nuestro marco regulatorio, el Libro Verde (2001) el cual promueve la calidad y coherencia de la RSE a través del fomento de correctas prácticas

empresariales y que las mismas al ser aplicadas a nivel europeo se encuentren al alcance de todas las empresas incluidas las PYMES, cooperativas y otras formas de empresas.

Por su parte, se presentan las Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), las cuales se reconocen internacionalmente ya que sus pautas y recomendaciones otorgan una garantía que todas las actividades empresariales encuentren armonía y se integren a las políticas públicas, considerándose incluso a las que corresponden a normas tributarias, pues dichas pautas versan además sobre el desarrollo de una conducta responsable sobre las mismas.

Por todo lo expuesto, la presente investigación tiene como objetivo principal determinar si en efecto los gastos sociales mayormente incurridos por las empresas extractivas en el Perú tienen la posibilidad de ser deducibles y en qué medida es pertinente su deducibilidad para efectos de la determinación del impuesto a la renta. Asimismo, se plantea como objetivos específicos los siguientes puntos: en primer lugar, aproximarnos a la determinación de un concepto de lo que implica la Responsabilidad social empresarial tomando en cuenta las posturas de los principales autores sobre la materia, normas internacionales relacionada a la aplicación de programas de RSE, y jurisprudencia administrativa como jurisdiccional nacional; en segundo lugar, precisar los alcances y límites que existen en la aplicación del Principio de Causalidad de los gastos, los presupuestos que deben cumplirse y los criterios concurrentes que existen para la aplicación de deducibilidad de los gastos por RSE; en tercer lugar, analizar los criterios jurisprudenciales administrativos y judiciales que causan mayor relevancia en relación a los gastos por RSE a fin de brindar un alcance mayor de su correspondiente análisis y tratamiento tributario y finalmente, determinar si los gastos incurridos por las empresas de este sector en la actual coyuntura sanitaria del COVID 19 vinculados a la protección sanitaria de los propios trabajadores o incluso a las poblaciones locales pueden ser considerados como gasto necesario a efectos de la determinación de su deducibilidad.

De esta manera, se ha tenido por conveniente utilizar el enfoque metodológico jurisprudencial para el desarrollo de la presente investigación, la cual reviste en la revisión de material bibliográfico relacionado a la determinación de la Renta de Tercera Categoría y los presupuestos

para la aplicación del Principio de Causalidad relacionada a los gastos por RSE referidas en la jurisprudencia administrativa de la Administración Tributaria (SUNAT), Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), y sentencias del Poder Judicial y Tribunal Constitucional que permitan analizar las posturas adoptadas por dichas instancias administrativas y judiciales sobre el tratamiento jurídico que se le brinda a este tipo de gasto.

Finalmente, la presente investigación se justifica en razón a la importancia que conlleva el tener la suficiente claridad sobre el tratamiento tributario de la RSE como mecanismo de integración y vinculación con la sociedad para el beneficio conjunto y determinar si los desembolsos por dicho concepto de gasto cumplen los presupuestos para su deducibilidad a efectos del impuesto a la renta de tercera categoría, partiendo que la RSE es un concepto relacionado a la gestión y estrategia empresarial, que contribuye a establecer mayores incentivos a mantener la continuidad de estas iniciativas de carácter social que adoptadas y ejecutadas de una forma adecuada podrían prevenir potenciales escenarios conflictivos y que caso contrario perjudicarían de sobremanera el desarrollo y la generación de beneficios a las poblaciones locales.

## CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

A lo largo de las últimas décadas, nuestro país no cabe duda se ha convertido en uno de los principales destinos de la inversión minera en el mundo; sin embargo, a pesar de ser una actividad importante para la economía nacional no ha estado exenta de conflictos sociales generados por el descontento y las desavenencias que se han presentado entre las poblaciones locales y las empresas extractivas. Por tanto, muchas de las empresas del sector sobre todo minero, han empezado a adoptar los principios que refieren el denominado buen gobierno corporativo, dicho conjunto de directrices han incluido progresivamente lineamientos relacionados a programas de RSE. La puesta en marcha de dicho mecanismo de gestión significa una nueva visión de manejo empresarial, por lo que ha comenzado a generar la atención de las empresas más importante del país, tomando en cuenta en su decisión el establecimiento de mejores relaciones comunitarias con las poblaciones asentadas a las zonas de influencia de dichas operaciones.

En ese sentido, considerando a las empresas de este sector en nuestro país como una de las principales aportantes a la recaudación fiscal por concepto de Impuesto a la Renta, sobre todo a partir del presente año en donde progresivamente se encuentran recuperando sus utilidades originadas por el aumento de su producción y del precio internacional de los minerales, las mismas han visto desalentados sus esfuerzos en continuar con la implementación de proyectos de responsabilidad social toda vez que la Administración Tributaria ha tenido una consideración restrictiva en lo que respecta la aprobación de la deducibilidad sobre sus erogaciones por concepto de RSE, para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera categoría. Siendo ello así, se observa un análisis restringido por parte de la entidad recaudatoria sobre los gastos por RSE, lo que podría generar su desestimación como un gasto vinculado al mantenimiento de la fuente productiva, criterio basado en una interpretación restringida del artículo 37° del TUO de la LIR que cataloga a estas erogaciones como gastos no deducibles, regulados bajo lo dispuesto en el artículo 44° del TUO de la LIR y sus normas reglamentarias.

Por tales consideraciones, el marco teórico del presente trabajo de investigación tiene como objetivo presentar las principales posturas, antecedentes de investigación, conceptualización y enfoques teóricos que nos brinden un acercamiento al entendimiento de la RSE y analizar el propósito real que implica la aplicación de este mecanismo de gestión empresarial. Asimismo, se analizarán los aspectos tributarios que conciernen a la naturaleza de este tipo de gastos, así como los alcances del Principio de Causalidad como método más idóneo para verificar el monto sobre el cual corresponde aplicar el impuesto a la Renta, revisar los presupuestos necesarios para su correcta aplicación, y analizar los criterios concurrentes que delimitan el Principio de Causalidad de los gastos reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

## **2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

En el presente capítulo, se brindará una revisión general de las últimas investigaciones y estudios realizados sobre la trascendencia de lo que implican los alcances y limitaciones que se deducen del análisis del Principio de Causalidad y su vinculación con determinación de la deducibilidad de los gastos por RSE bajo la legislación del Impuesto a la Renta, los cuales se exponen a continuación:

Según Huamán Luna (2019), en su trabajo de investigación titulado *“Análisis crítico de la deducción de gastos por RSE ¿el gasto es asumido por la empresa, el estado o la sociedad?”* con el objetivo general de determinar las circunstancias y fundamentos bajo las cuales procede la deducción de gastos por RSE, la autora plantea la hipótesis señalando que la potencialidad de los gastos, puede considerarse como criterio tributario adicional para efectos de su deducibilidad al ser desarrollado por la jurisprudencia del tribunal Constitucional, concluyendo que para efectos de la determinación de la deducibilidad de los gastos por RSE el alcance del Principio de causalidad debe aplicarse bajo un criterio amplio de evaluación considerándose el destino y la fehaciencia del mismo. (Huamán Luna, 2019)

Según Suarez Delgado (2018), en su trabajo de investigación titulado *“Análisis de los gastos por responsabilidad social empresarial y su incidencia contable y tributaria en la compañía de minas Buenaventura S.A.A. y subsidiarias”* se presenta como objetivo general un análisis



contable y tributario de los gastos por RSE en la compañía de minas Buenaventura S.A.A. por lo que la autora plantea su hipótesis señalando que los gastos por RSE deben ser deducibles debido a que los mismos son reconocidos como necesarios para el mantenimiento de la fuente generadora de renta, concluyendo que erogaciones realizadas por la empresa en estudio deben ser considerados como gasto deducible siempre que se cumplan la normativa que sustenta dicho gasto. (Suarez Delgado, 2018)

Asimismo, Serrano Barrón (2017) en su tesis titulada *“Importancia del cumplimiento de los principios de causalidad y fehaciencia para la deducibilidad de los gastos de RSE relacionados con gastos por infraestructura y su mantenimiento ejecutados por empresas mineras en el Perú”* plantea como hipótesis que el cumplimiento de los principios de causalidad y fehaciencia permiten la deducibilidad de los gastos sociales vinculados a proyectos de infraestructura y su mantenimiento, concluyendo que los gastos antes mencionados son catalogados como necesarios; sin embargo, para su evaluación se generan inconvenientes debido a que la legislación tributaria no determina una conceptualización para este gasto ni regula los medios probatorios para su sustentación. (Serrano Barrón, 2017)

Por su parte Benites Mendoza (2017), en su trabajo de investigación titulado *“Aplicación del principio de causalidad al gasto de la responsabilidad social empresarial. Límites y alcances”* con el objetivo de determinar si los gastos por implementación de políticas de RSE podrán ser deducidos, el mencionado autor plantea un análisis de los fundamentos tributarios y constitucionales que permite la deducción de este tipo de gasto, las cuales se encontrarían bajo los alcances del Principio de Causalidad, señalando como una de sus conclusiones que en lo referido al vínculo entre el gasto y la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de esta, se maneja una postura amplia a nivel jurídico considerándose que la necesidad del gasto se encuentra relacionada a la obtención de un beneficio desestimándose la característica de su obligatoriedad. (Benites Mendoza, 2017)

## **2.2. BASES TEÓRICAS CIENTÍFICAS SOBRE LA RSE**

### ***2.2.1. Alcances sobre el concepto y naturaleza de la responsabilidad social empresarial.***

En el presente capítulo se esbozarán los principales aspectos teóricos que conciernen a la fundamentación conceptual y los alcances que denotan las prácticas por RSE, las cuales han venido desarrollándose en diversas actividades del sector empresarial a través de diversos programas sociales. Sin embargo, el desarrollo de estas prácticas no ha estado exenta de cuestionamientos acerca de su aplicación como mecanismo empresarial eficiente que pueda permitir brindar un mejor acercamiento con las poblaciones asentadas en las inmediaciones del proyecto industrial o extractivo a desarrollarse.

### ***2.2.2. Reseña histórica de la responsabilidad social empresarial.***

A través de diversos periodos históricos la responsabilidad social ha estado presente en las actividades de intercambio y comercio; sin embargo, el término propiamente como tal surge progresivamente a inicios de la revolución industrial durante el siglo XIX con la regulación que limitaba a la ética capitalista. Por lo que para entender de una forma didáctica su evolución, podemos recurrir a lo planteado por Correa, a través de la cual distingue cuatro fases muy claras: La fase inicial (siglo XIX – XX) en donde muchas empresas desarrollaban inicialmente actividades de tipo filantrópica y de asistencia social; una primera fase (primera mitad del siglo XX) en la que se decide otorgarle mayor importancia al bienestar común dentro de un criterio más social y más organizado; una segunda fase (segunda mitad del siglo XX), en la cual las compañías asumen un mayor compromiso con su entorno social, teniendo al Estado como el principal vigilante de los intereses públicos; y finalmente una tercera fase, caracterizada por un mayor acercamiento entre empresa y Estado, estimulándose un planificado compromiso de mayor plazo y alcance en la sociedad. (2007, pág. 80-89).

En relación con la postura inicial adoptada por las empresas, Caravedo señala que en un principio fue la caridad lo que sostuvo la acción de proyección social y no la propia acción de la empresa. (2004, pág. 65) Por ello, si bien el proceso histórico de la RSE se desarrolló al inicio

como un impulso de naturaleza filantrópica tal como señala Correa o ya sea la actitud caritativa del empresario como refiere Caravedo, es recién con la expansión de la moderna industrialización a nivel global que a mediados del siglo XX, las empresas comienzan a tener una mayor influencia en la vida cotidiana de las personas, generando expectativas y valoraciones en los consumidores, por lo que las compañías reconocerán en adelante, que la base de su reputación e imagen institucional radica en la percepción que tiene el consumidor sobre su servicio o producto. Asimismo, estas buscarán fortalecer el nivel de relación con el Estado a fin de alcanzar mejores condiciones para su operativización y desenvolvimiento comercial.

Siendo ello así, el proceso histórico deja entrever que el concepto de RSE ha evolucionado a través de las circunstancias económicas acaecidas principalmente en sociedades consumidoras de bienes y servicios, convirtiéndose en un término que engloba un significado mucho más complejo que trasciende a la actitud filantrópica que reflejaron las empresas en un primer momento, pero que posteriormente se transforma a una de mayor compromiso social, toda vez que los consumidores comienzan a darse cuenta del impacto empresarial en su entorno lo que hace que los mismos hagan un mayor escrutinio y revisión a cada uno de los actos empresariales.

### ***2.2.3. Las teorías sobre la naturaleza de la responsabilidad social empresarial.***

La exigencia social a las empresas sobre el manejo y gestión de un comportamiento responsable se está volviendo cada vez más importante en el desarrollo y productividad de la misma, por lo que su continuidad en el mercado, también comienza a basarse en acciones relacionadas a la implementación de políticas de responsabilidad social que tengan concordancia con la estrategia del negocio y a la vez sea medible y cuantificable, por lo que después de haber revisado algunos aspectos relevantes de la historia de la RSE se hace necesario a efectos de aproximarnos a un enfoque adecuado para su finalidad, conocer los principales enfoques que han sustentado las políticas por RSE que permitan tener un panorama claro e integral respecto al desempeño actual de las empresas.

Así, una de las primeras teorías a tomar en cuenta es la expuesta por el reconocido economista liberal y Nobel de economía en 1976 Milton Friedman, quien a través de su publicación titulada

*“Capitalism and Freedom”* ha calificado a la RSE como una “doctrina fundamentalmente subversiva” en una sociedad libre, señalando que existe solo una responsabilidad para la empresa, la cual es utilizar sus propios recursos para el incremento de los beneficios de sus propios accionistas en la medida que se permanezca dentro de los alcances de la legalidad, comprometiéndose en una competencia abierta y libre de fraude o engaño, señalando además que el comportamiento socialmente responsable pertenecía a las personas más que a las organizaciones. (1962, p. 133). Cabe señalar que Friedman apoyó su investigación principalmente en la teoría de “la mano invisible” de Adam Smith quien a su vez señalaba que la interacción de las personas en el mercado, se basaban en los intereses personales de cada uno de ellos, lo que al final de cuentas conducía al bienestar general de forma más efectiva y eficiente que cualquier otra entidad o institución (Smith, 2004).

Los planteamientos de Friedman en relación con la RSE tuvieron tal impacto que Carroll identifica esta como punto de partida de una discusión conceptual sobre el término. En su trabajo conocido como “La Teoría de la Pirámide”, señala básicamente que las actividades de las empresas se encuentran enmarcadas en cuatro clases de responsabilidades vistas como niveles de una pirámide. De esta manera, el autor plantea que existen responsabilidades que se encuentran en la base de la pirámide sobre las que se apoyan los demás tipos de responsabilidades (Carroll & Buchholtz, 1999).

De acuerdo con lo señalado por esta teoría, se observa que la empresa no solo tiene la única finalidad de generar beneficios para sus propios accionistas teniendo un base a un comportamiento acorde a cada legislación en particular, sino que además de ello tiene la responsabilidad de orientar sus actividades al bienestar en común tomando en cuenta los potenciales impactos que genera su puesta en marcha en la sociedad y el medio ambiente. Para efectos de mayor entendimiento nos remitimos al gráfico en el que se identifican dichos conceptos.

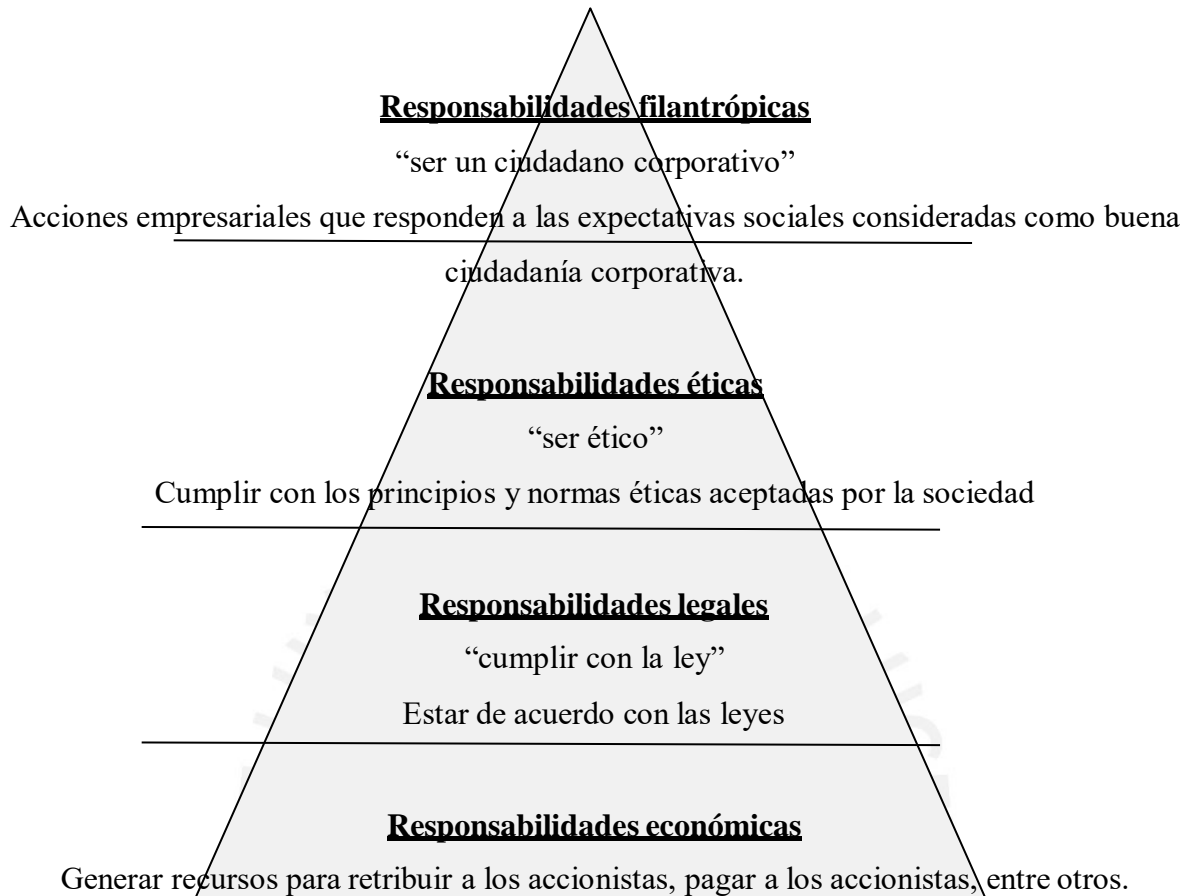


Figura 1: La Pirámide de Carroll.

Posteriormente, Edward Freeman plantea la teoría de los *Stakeholders*, en la cual se establece una visión más amplia de la economía y se analiza a la empresa dentro de su entorno interno como externo, teniendo un panorama general sobre sus roles y responsabilidades. Por tanto, esta teoría parte por entender que los accionistas no son los únicos que tienen un interés en la empresa, sino que existen otros grupos con los que mantienen relaciones y que influyen o pueden influir en su funcionamiento.

En ese sentido, Freeman señala que las empresas deben ser entendidas en el contexto de sus relaciones con los actores interesados desde un enfoque de interacción entre los conocimientos científicos normativos y sociales, por lo que una parte interesada es la denominación que tiene cualquier grupo que afecta o es afectado por una empresa. (Freeman R., 1984). Esta teoría plantea que a través de su concepción gerencial de estrategia organizacional y ética empresarial

el éxito de las compañías se basa en gran parte en las relaciones que tienen con los grupos estratégicos de forma tal que no se afecten las metas propuestas. De esta forma, las partes interesadas de una organización incluyen empleados, proveedores, clientes, tenedores de títulos y accionistas. Algunos actores de las partes interesadas también incluyen gobiernos, comunidades y el medio ambiente, aunque hay un debate en curso sobre si estos últimos tres grupos deberían considerarse actores interesados.

#### **2.2.4. Concepto de responsabilidad social empresarial.**

Existen diversas definiciones del concepto RSE, las cuales se han encontrado en permanente evolución a través del tiempo de acuerdo con los cambios sociales, políticos y económicos, lo cual ha propiciado su posicionamiento como instrumento de carácter gerencial y ético que ha generado beneficios resaltantes para las empresas como en sus relaciones con la sociedad y el medio ambiente.

Una de los primeros autores que conceptualizó el término de Responsabilidad Social Corporativa fue Howard Bowen en su obra titulada "*Social Responsibilities of the Businessmen*", en donde plantea que la función de la empresa no solamente se limita al aspecto económico, sino que también debe responder a una atención de las necesidades de los grupos de interés con los cuales se relaciona y añadir un sentido de reciprocidad en su desenvolvimiento con la sociedad facilitando en buena cuenta su desarrollo empresarial. (Bowen, 1971).

Ahora bien, desde la propuesta conceptual de Bowen hasta la actualidad, se ha podido apreciar que la RSE ha pasado por diversas etapas que se desarrollan desde la década de los sesenta en que se tenía una postura filosófica, luego se daría paso a una etapa de gestión empresarial en donde se definirían las responsabilidades de la empresa; una tercera etapa se sucedería en la década de los ochenta en la que se añade el componente socialmente responsable a través de la teoría de los *stakeholders* y que la última etapa a partir de la década de los años 1990, este fenómeno deja de ser considerado fuera de las acciones propiamente empresariales, encontrándose establecido a través de todas las áreas de la empresa. (Valor, 2001)

No obstante, a pesar de lo propuesto inicialmente por Howard Bowen, se puede observar que no existe consenso real en la actualidad respecto a la definición del concepto de RSE, por lo que considerando un creciente compromiso con la sociedad en su conjunto, la definición brindada en la conferencia World Business Council for Sustainable Development del año 2000 citada por el autor Belaunde Plenge en su publicación “*Gastos por Responsabilidad social empresarial: Aspectos tributarios a considerar*”, señala que la RSE implica la adopción de un compromiso continuo de la empresa de contribuir al desarrollo económico sostenible de toda la sociedad en su conjunto. (2014, pág. 16).

Por su parte García Guardia & Llorente Barroso, considera a la responsabilidad social desde un aspecto complementario y opcional a la gestión empresarial; sin embargo, esa visión actualmente ha cambiado a una concepción de responsabilidad mayor debido a que se ha entendido que la empresa forma parte de la sociedad, por tanto, requiere armonizar con las necesidades de esta (2009, pág. 13,95-124).

De esta manera, de acuerdo con la evolución histórica del RSE expuesta por los autores antes mencionados, el desarrollo de la RSE no comprende en exclusividad a las empresas, sino que involucra a todos los ciudadanos y sobre todo a su conciencia en lo que respecta a las consecuencias que se pueden reflejar en el entorno. Por tal motivo, cuando la responsabilidad social parte de los individuos se refleja en las organizaciones empresariales que salen al mercado estableciendo una filosofía corporativa responsable que no solo se restringe a brindar bienes y servicios cumpliendo su objeto social, sino que enfrenta las externalidades que se presentan generando prosperidad y desarrollo para la sociedad.

En lo que corresponde a la terminología y conceptualización de la RSE, Velasco esboza tres niveles con conceptos distintos, siendo el primero de ellos es la Responsabilidad social (RS) la cual se definiría por el compromiso de los ciudadanos, instituciones y organizaciones sociales para contribuir al bienestar social; el segundo nivel refiere a lo que denomina la Responsabilidad social de la empresa (RSE), la cual define como una actitud mayor de compromiso por parte de la empresa con sus grupos de interés (*stakeholders*), procurando mantener el equilibrio entre la rentabilidad económica y el bienestar social de la comunidad y el medio ambiente y por último la

Responsabilidad Social Corporativa (RSC), que implica los compromisos ya asumidos pero a ellos incluye los de agencias gubernamentales y otras organizaciones sociales que puedan observar el desarrollo de la actividad social. (Velasco, 2005, pág. 13-62).

De lo expuesto por el mencionado autor, se puede dilucidar claramente tres niveles diferenciados de acuerdo con el alcance que conlleva cada compromiso asumido por las empresas con sus grupos de interés. En ese sentido, se puede observar que dentro de los tres conceptos, en lo que concierne a la RSE, esta se define como una estrategia articulada y estructural que conlleva un compromiso con los distintos grupos de interés que se encuentran en su zona de influencia y que se aplica a través de programas estratégicos que cuentan con un definido objetivo de alcance social que lo diferencia claramente de un mero desprendimiento filantrópico en un momento determinado.

En lo que respecta a las empresas extractivas, es importante señalar lo expuesto por Hoetmer, Castro, Daza, Echave y Ruiz, considerando que las diversas empresas del rubro al implementar programas de mitigación de las potenciales consecuencias de sus operaciones han definido a estas medidas como responsabilidad social y que las mismas han formado parte de una estrategia que busca el incremento de la responsabilidad a efectos de garantizar paralelamente la continuidad del proyecto, siendo además una conducta exigible de carácter constitucional. (Hoetmer, Castro, Daza, De Echave, & Ruiz, 2013).

De igual forma, según Llosa y Quiroz, señala que la RSE es una contribución activa y voluntaria que se encuentra destinada al mejoramiento social, económico y ambiental de la sociedad, pero teniendo como objetivo el mejoramiento de su situación competitiva y valorativa. (Llosa & Quiroz, 2011 p. 25). Por su parte Pesce argumenta que la RSE responde a una visión de negocios integral compuesto por el respeto hacia los valores éticos, personales, comunitarios y del medio ambiente. (Pesce, 2006).

De esta manera, las posturas antes señaladas nos muestran la importancia que tiene la RSE influyendo incluso en la competitividad de los negocios, competitividad en los negocios y la obtención de beneficios a largo plazo. La aplicación que esto tendría en las actividades



extractivas sería que el impulso de la RSE contribuye a que indirectamente se establezca una relación armoniosa entre las comunidades y la minera, lo que en buena cuenta posibilitaría que no haya impedimentos en el normal ejercicio de sus actividades permitiendo la continuidad de sus operaciones. Por lo que bajo esta concepción las empresas se interesan por sus grupos de interés a efectos de ejecutar sus operaciones. En lo que respecta a las empresas mineras estas deben observar las demandas que tienen sus grupos de interés, especialmente las comunidades locales ya que sin su consentimiento se hace casi imposible el desarrollo de sus actividades.

Finalmente, de lo antes expuesto se pueden extraer conclusiones en lo concerniente al concepto de gastos por RSE definiéndola como un concepto pluridimensional que abarca diversas disciplinas del ámbito social, económico y jurídico el cual se refleja en un compromiso voluntario que está enmarcado dentro de un plan estratégico de desarrollo que no se encuentra claramente definido por la normativa nacional y que busca el beneficio conjunto y sostenible con la sociedad y el Estado.

### **2.2.5. Organizaciones internacionales promotoras de la RSE.**

En el presente punto se hará una breve referencia a las instituciones internacionales más destacadas en la difusión de la RSE alrededor del mundo, así como sus conocimientos y puntos de vista sobre de la práctica socialmente responsable.

#### **2.2.5.1. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)**

Esta institución se constituyó en 1995 y se presenta como una institución sin fines de lucro como resultado de la fusión del Business Council for Sustainable Development (BCSD) y el World Industry Council for the Environment (WICE) y guarda una importancia relevante en la definición de diversas pautas orientadas a las empresas a fin de que estas mantengan una óptima relación con la sociedad y manejo del desarrollo y sostenibilidad de la responsabilidad social. Dicha institución está compuesta por más de 160 compañías y brinda el servicio de asesoramiento empresarial en desarrollo sostenible. La postura principal sostiene que las empresas deben adoptar el compromiso de contribuir al desarrollo económico sostenible de la

sociedad en general, no encontrándose limitada solo a su función económica, asumiendo el rol de ciudadano corporativo.

### **2.2.5.2 Corporate Social Responsibility Europe (CSR Europa)**

La CSR Europa se encuentra conformada por una red de negocios comprometida con el estudio y práctica de la responsabilidad social corporativa por parte de las empresas europeas. Tiene como misión principal asesorar a las compañías a lograr beneficios que se deriven del manejo de un desarrollo sostenible de la responsabilidad social empresarial. Esta organización maneja un concepto de RSE que se sustenta en la voluntad que tienen las compañías para contribuir a lograr una mejor sociedad y medio ambiente.

### **2.2.5.3. Instituto Ethos de Responsabilidad social.**

Entre las instituciones latinoamericanas más importantes en la difusión y aplicación de la RSE se encuentra el Instituto Ethos de responsabilidad social empresarial. Su principal misión se encuentra en promover el desarrollo de la responsabilidad social corporativa en Brasil a través del asesoramiento a compañías de diversos sectores productivos, con la finalidad de que mediante la promoción de políticas y valores éticos se contribuya al desarrollo sostenible de la empresa y sociedad. La postura que plantea esta institución se sostiene en considera a las practicas por RSE como una forma de gestión basada en la relación ética que debe tener la empresa con sus demás grupos de interés y por la fijación de metas productivas que van de la mano con el desarrollo sostenibles de la sociedad en su conjunto.

### **2.2.6 *La responsabilidad social empresarial en el Perú.***

En lo que respecta al desarrollo de la RSE en nuestro país, conviene reseñar los primeros antecedentes sobre su aplicación, según Franco, las primeras manifestaciones relacionadas a esta actividad provienen de acuerdo al autor, de las sociedades prehispánicas, las cuales aplicaban el principio de reciprocidad para alcanzar el beneficio conjunto; sin embargo, con la llegada de los españoles y la instauración del Virreinato las prestaciones humanitarias realizadas por la Iglesia

Católica adquieren un carácter filantrópico y caritativo a través de la evangelización de los indígenas. Posteriormente, con el establecimiento de la República, las sociedades evolucionaron de acuerdo con la implementación progresiva de los procesos industriales en las empresas surgiendo la clase obrera y estrechándose las relaciones entre Estado y las empresas mayormente extranjeras que llegaban a operar al país, sobre todo en el sector extractivo minero y de hidrocarburos. Sin embargo, tras la llegada al poder de los gobiernos militares en la década de los setenta, se produjo una importante fuga de capitales debido a las medidas establecidas dejando un profundo impacto negativo en la economía. No obstante, con el regreso a la democracia, el Estado peruano consideró necesario impulsar una serie de reformas económicas que buscaban brindar estabilidad a las empresas, lo que les permitió involucrarse cada vez más en la reactivación económica del país a través del impulso de proyectos sociales y medioambientales que se financiaban con los aportes de sus propios recursos económicos. (2017, pág. 14 -15).

Desde el punto de vista académico, Baltazar Caravedo considerado como uno de los autores de mayor relevancia en la investigación y difusión de la práctica socialmente responsable en el sector empresarial, esboza una distinción sobre los conceptos de acción filantrópica, inversión social y responsabilidad social utilizando criterios como la motivación, la fuente de los recursos asignados, el impacto con respecto a la empresa (entorno interno, entorno externo), los beneficios esperados y las instancias de la empresa que son parte de la toma de decisiones de la estrategia. (Benavides de Burga & Gastelumendi, 2001, pág. 8-9)

De acuerdo con lo expuesto, las acciones filantrópicas conllevarían a generar un vínculo con la comunidad como lo podría ser un contrato de donación en donde la principal motivación responde a lo humanitario, altruista y caritativo sin contraer una afectación a la empresa, la cual no tendría una responsabilidad en los impactos que podrían producirse por el despliegue de este tipo de acciones, siendo por tanto un nexo débil o incluso inexistente entre esta y su entorno. En lo que respecta a la inversión social, el autor señala que esta se refiere a la conducción de recursos con el objeto de mejorar la imagen de la empresa a través de una acción social para la comunidad priorizando tener una buena relación con la misma y su relación sería en este caso incompleto entre la empresa y su entorno. Por último, la Responsabilidad social conllevaría una

triple motivación la cual se expresa en un beneficio para la sociedad, mejoramiento de la comunidad sobre la que se asientan las operaciones y la obtención de beneficios para la empresa. (Benavides de Burga & Gastelumendi, 2001, pág. 9).

### ***2.2.7. Normativa y jurisprudencia relevante relacionada a la RSE en el Perú.***

La Constitución Política del Perú de 1993 prevé como fin supremo de la sociedad y el Estado, la defensa de la persona y el respeto a su dignidad. Siendo ello así, se tiene que el derecho a un ambiente equilibrado y adecuado encuentran relevancia dentro de lo especificado en el Título I – De la persona y de la Sociedad, capítulo I – Derechos Fundamentales de la Persona de acuerdo con lo siguiente: “*artículo 2º. - Toda persona tiene derecho: (...) 22. A la paz a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida*”.

En esa línea, el Tribunal Constitucional a través de sus sentencias recaídas en los EXP. 0018-2001-AI/TC y EXP. 964-2002-AA/TC se pronuncia respecto a las consideraciones jurídicas respecto al desarrollo del hombre en un ambiente equilibrado, resaltando las garantías que otorga la Constitución al mantener condiciones naturales propicias para el desarrollo de la vida humana y reconociendo que el derecho debe brindar seguridad a la existencia física de la persona y protegerlo contra las amenazas de vulneración del medio en donde se desarrolla.

Asimismo, el mismo Tribunal en su sentencia recaída en el EXP. N°00004-2010-PI/TC señala que: “*La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula la sociedad política con una orientación normativa con el fin de exaltar los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial*” (Exp. N° 00004-2010-PI/TC, f. j. 8).

De acuerdo con lo expuesto, dicho principio al encontrarse insertado en nuestro modelo económico condiciona la existencia del respeto al interés general que las empresas deben tener al desarrollar sus actividades en el país.

En lo que respecta a la regulación normativa de la RSE, se observa que la misma ha sido incorporada indirectamente en la Constitución Política del Perú en su artículo 58° a través del cual desarrolla lo concerniente a la “economía social de mercado” concepto que implica el establecimiento de un equilibrio entre los intereses del mercado, las empresas y los consumidores a efectos de generar un bienestar en común.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el EXP. 048-2004-PI/TC en su párrafo 24 determinó a la letra lo siguiente: “(...) *que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales*”. (Exp. 0048-2004-PI/TC, fundamento 24). En ese sentido, el Tribunal refiere acerca de los alcances que revisten el significado de ser socialmente responsable, el cual no se encuentra limitada a lo estrictamente jurídico, sino que la adopción de compromisos tenga un carácter sostenible favorable a la puesta en marcha de programas de inversión aplicados al desarrollo comunitario.

En lo que concierne a legislación referida a la RSE, se observa que a pesar del incremento de la ejecución de diversos programas a nivel empresarial, la legislación interna no se ha ocupado de establecer un concepto definido sobre este tipo de prácticas, sino más bien existen referencias diseminadas en legislación de diversa naturaleza como es el caso de la Ley 30424, aprobada mediante D.S. 002-2019-JUS mediante la cual se regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas a través de los programas de *compliance*.

Asimismo, se puede tomar como referencia lo dispuesto mediante Resolución N° 033-2015/SMV/01, en la cual se exige que las empresas que se encuentran dentro del ámbito de regulación de la Superintendencia del Mercado de Valores cuenten con un informe o Reporte de Sostenibilidad Corporativa que contenga temas sobre la política corporativa medioambiental, la relación con sus trabajadores, clientes y/o proveedores, entre otros.

En el ámbito laboral, podemos mencionar la Ley 29381 - Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, la cual señala como función exclusiva en el

artículo 7.8: “promover normas y estándares nacionales de responsabilidad social empresarial en materia laboral”. Así como también lo referido en el D.S. N° 015-2011/TR, que crea el programa “Perú Responsable” el cual con el objeto de promover el RSE, busca la generación de empleo, así como el establecimiento de un registro de empresas socialmente responsables certificadas.

De lo antes expuesto, se puede observar que en nuestro país se está optando por un modelo regulatorio mixto en materia de RSE, actuando como *hard law* cuando surge por las exigencias y necesidad en materias específicas como ambientales o laborales; sin embargo, también se toma a su regulación como *soft law* en los casos en que se aprecie que las empresas tengan la posibilidad de tomar sus propias medidas internas para establecer una relación funcional y sostenible con sus grupos de interés.

#### **2.2.8. La importancia de la RSE en la actividad minera en el Perú.**

La actividad minera en nuestro país actualmente juega un papel importante en la economía nacional, lo cual ha impulsado a su importante posicionamiento en el mercado internacional como uno de los cinco mayores productores mundiales de oro, el primero de plata y establecerse entre los cuatro mayores productores de minerales como el cobre, el plomo, estaño y zinc. Además, según información estadística elaborada por el Instituto Peruano de Economía y publicada por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía en marzo de 2021, denominada “contribución de la minería a la economía nacional” en los últimos diez años correspondiente al periodo 2010 – 2019, según el Ministerio de Energía y Minas (MINEM) la inversión minera ascendió a US\$ 59 340 millones de dólares, apreciándose un incremento porcentual del 7.1% en promedio anual. Asimismo, los reportes de dicho organismo indican que la región con más inversión minera en promedio anual fue Moquegua que registró en el 2019 US\$ 1,481.6 millones, y en segundo lugar Ica con US\$ 1,069.7 millones. (Economía, 2021, pág. 4)

No obstante, a pesar de las favorables estadísticas que muestran un panorama promisorio para esta actividad, su puesta en marcha y operatividad ha generado diversos conflictos sociales

debido a que es percibido como una actividad que trae mayores perjuicios que beneficios a la población local, por lo que muchos proyectos se han visto afectados y truncados, por lo que la implementación de mecanismos para prevenir dichas situaciones reflejadas en prácticas de RSE han mostrado una diversidad en sus formas para relacionarse con sus grupos de interés ya que el grupo de empresas que realiza esta actividad también es muy heterogéneo.

En relación a ello, Carrillo sostiene que una de las causales por las cuales se generan estos conflictos responde a que la actividad minera genera expectativas de mejoría en la población, la cual se ha encontrado relegada por las políticas estatales y que eventualmente encuentra en las actividades mineras y en las compañías que la impulsan, un agente que debe atender sus demandas locales, provisión de servicios y obras de infraestructura creando retos socioeconómicos para la empresa que se están convirtiendo en compromisos ineludibles de atender, por lo que muchas veces dichas causas, sumándose a otras como falta de una comunicación clara y transparente entre la empresa y las comunidades afectadas, generan los posibles conflictos sociales en este rubro. (Carrillo, 2014 p.12)

Ahora bien, según el marco constitucional referente al rol que tiene la RSE en el ámbito extractivo, cabe señalar en primer lugar que de acuerdo con lo referido en el art. 66° de la Constitución Política, el Estado peruano es propietario de los recursos naturales; y, de acuerdo con leyes especiales para cada tipo de recurso, estos son otorgados en calidad de concesión a los particulares para su aprovechamiento cumpliendo a cabalidad los estándares sociales y ambientales establecidos.

Siendo ello así, las empresas extractivas que obtienen la concesión por parte del Estado para desarrollar su actividad buscan diversas opciones para canalizar de la mejor manera su operatividad en armonía con las poblaciones cercanas, por lo que entienden que la RSE es una herramienta de gestión de prevención de conflictos que muchas veces resulta imprescindible en el desarrollo de su actividad. Sin embargo, muchas de ellas implementan programas asistencialistas que no guardan relación con la finalidad de la RSE, lo cual no le permite obtener ventajas competitivas para su operación y que pueda utilizar como generadora de espacios de

concertación para impulsar un desarrollo sostenible que permita mejoras en las condiciones de vida de la población.

De esta manera, entre los programas más recurrentes implementados por las empresas del sector extractivo se encuentran las que promocionan las capacidades productivas, apoyo en el manejo y desarrollo de la actividad agropecuaria y comercial, y mejoramiento y construcción de infraestructura vial de dichas localidades. Según Ríos, L. el cumplimiento de los objetivos de la gestión de las relaciones comunitarios se podrá alcanzar si las empresas, muchas de ellas en busca de mantener relaciones cordiales con las comunidades locales cercanas a la zona de explotación, logren determinados consensos que al implementarse puedan generar desarrollo en beneficio de la sociedad. (Ríos, s.f.)

En lo referido a los gastos por RSE aplicados a la infraestructura ya sea vial, eléctrica o hídrica y su mantenimiento, estos permiten la comunicación entre las poblaciones cercanas mejorando la conectividad y el transporte de sus productos e impulso al comercio, así como el traslado de manera segura y a un menor costo los materiales y productos extraídos del centro minero, por lo que igualmente el mantenimiento de estas obras reviste de suma importancia ya que de prescindir de los mismos, podría ocasionar grandes dificultades para su transporte y ejecución.

Según De Echave & Diez el desafío que conlleva afrontar futuros conflictos sociales para la actividad minera pasa en muchas ocasiones por lo que significa las actividades de exploración, ya que muchos de los cuestionamientos se encuentran referidos a los estudios de impacto ambiental por lo que se reclaman adecuados mecanismos de consulta y participación ciudadana. (De Echave & Diez, 2013 p. 8)

Finalmente, cabe recalcar que la RSE en nuestro país viene siendo adoptada progresivamente por el sector privado, en buena cuenta debido a las demandas sociales; además de ello, las empresas advirtieron un panorama favorable para sus inversiones, ejemplo de ello son los convenios de estabilidad suscritos con el Estado en la década de 1990 que permitieron satisfacer necesidades que fueron desatendidas durante muchos años. Actualmente, tomando en cuenta la



situación de emergencia sanitaria que atraviesa el país y el mundo, la implementación de programas sociales ha reorientado su finalidad de acuerdo a los nuevos desafíos que se presentan, el afrontar los embates que conlleva esta nueva realidad, demanda por parte de las empresas nuevas estrategias en su planificación de programas sociales, los cuales se rigen por compromisos asumidos voluntariamente, ya que, si bien no existe una regulación normativa definida sobre la aplicación de la RSE para el sector industrial y/o extractivo, estas acciones sociales sobre todo tomando en cuenta la presente coyuntura sanitaria significan un despliegue necesario para la continuidad de su actividad, es por ello identificar si estos tipos de gastos en salud, productos de desinfección o gastos asumidos en favor de su personal se encuentran afectos a la deducibilidad y en todo caso que deben considerar las empresas a fin de evitar posibles contingencias con la Administración Tributaria.

Después de revisar cada uno de los conceptos planteados por los autores antes mencionados acerca de la RSE y la importancia que trasciende en la actividad minera, en el siguiente capítulo se analizará el tratamiento tributario de los desembolsos que realizan las empresas por este tipo de concepto evaluando las razones por las cuales se podrían considerar como gastos deducibles a efectos de determinar el impuesto a la renta empresarial en nuestro país.

### **2.3. El tratamiento tributario de los gastos por RSE y su relación con el principio de causalidad de los gastos.**

El presente subtítulo, abarcará los aspectos tributarios que conciernen a las acciones sociales y medioambientales promovidas por la RSE, ya que por lo general son los que generan mayores desembolsos a nivel de relaciones con los grupos de interés por parte de las empresas del ámbito extractivo, las cuales además han generado diversas observaciones por parte de la Administración Tributaria (SUNAT), y su relación con los presupuestos para la aplicación del Principio de Causalidad de gastos como requisito fundamental para su deducción sin dejar de lado los requisitos formales para la demostración de su fehaciencia.

### ***2.3.1. Concepto de impuesto a la renta.***

En lo que corresponde a la doctrina referida a la conceptualización de Impuesto a la Renta, existen diversas posturas sobre la necesidad de adecuar una definición de este tributo en la normativa. Algunos tratadistas mencionan que dicha aspiración carecería de sentido ya que no existe una posición única sobre la materia ya que siempre es desarrollada por el legislador a través del ordenamiento. No obstante, otros autores como MEDRANO señalan la importancia que reviste la implementación de una definición ya que se permite conocer con precisión cual es el marco legal correspondiente para exigir el gravamen, permitiendo determinar correctamente la afectación o no sobre una ganancia. (2018, pág. 17)

En ese sentido, BRAVO CUCCI, define al impuesto a la renta como uno que grava a la renta como manifestación de riqueza, lo que incluye el hecho de percibirla o generarla, y que la misma puede provenir de fuentes pasivas como el capital, de fuentes activas como el trabajo ya sea independiente o dependiente o de fuentes mixtas como lo sería una actividad empresarial a que se dedique el contribuyente (2015 pág. 311)

### ***2.3.2. Los gastos deducibles y su efecto en el escudo fiscal de las empresas.***

Según Vásquez, los gastos que incluyen pérdidas incluso se originan en las actividades que son ordinarias de la empresa, por lo que durante el proceso operativo se muestran los costos de ventas, remuneraciones al personal y la depreciación. (2009 pág. 81)

Por su parte García & Gonzales brindando un concepto de gasto reflejado en las finanzas, señala que los mismos producen un aumento en el pasivo lo que genera una disminución en los activos durante el ejercicio contable. Asimismo, consideran que los gastos se originan en el momento que la empresa reconoce el nacimiento de una obligación al realizar operaciones durante sus actividades ordinarias, lo que produce un aumento del pasivo y su descenso en los activos. (García & Gonzales, 2012)

En lo que respecta al escudo fiscal, COURT lo define como una medida que se encuentra dentro de las políticas de endeudamiento, que consiste en la reducción del pago de impuestos tomándose al interés de la deuda financiera como un gasto deducible, monto que surge de la resta de los beneficios antes de los intereses e impuestos. (Court, 2009)

Ahora bien, para entender la relación que existe entre los gastos deducibles y el escudo fiscal, tenemos que considerar primero que los impuestos al ser los instrumentos preferentemente más utilizados por los estados para recaudar recursos económicos y solventar el gasto público, generan por parte de las empresas la necesidad plantear mecanismos de planeamiento financiero para estratégicamente reducir los efectos generados por los pagos de impuestos utilizando estos escudos y la acumulación de interés de una deuda, como gasto deducible, por lo que las empresas asumen esta deuda para utilizarlas como escudo fiscal, lo que genera un menor pago del impuesto a la renta, considerándose a dichos gastos como escudo fiscales para el contribuyente lo que se reflejara en ahorro fiscal en la determinación de la renta anual.

### ***2.3.3. El Principio de causalidad de los gastos.***

En lo que refiere a la calificación de los gastos como deducibles, la Ley del Impuesto a la Renta recoge como criterio directriz al Principio de causalidad, el cual se aplica a todo gasto que busca ser deducible dentro de proceso de determinación de la renta neta de tercera categoría, por lo que la deducción está supeditada a su cumplimiento.

El artículo 37° de la ley del impuesto a la renta señala a la letra 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 dicha Ley (...)”*.

De lo expuesto, se puede apreciar que el mencionado artículo en su primer párrafo refiere al principio fundamental de la deducibilidad de los gastos, por lo que la relación tributaria encuentra sustento en la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente. Asimismo, se puede advertir que si se establece una lectura aislada

del artículo 37° de la LIR, es probable que se pueda concebir una concepción restrictiva; sin embargo, este artículo también posee una lista enunciativa de diversos gastos que no son imprescindibles, los cuales se pueden observar en el literal II) del mencionado artículo, por lo que el legislador desarrolla implícitamente una concepción amplia, aprobándose la deducibilidad de estos gastos siempre que se cumplan con el principio de causalidad y no sea prohibida por ley.

En doctrina, García Mullín afirma que todas las deducciones se encuentran regidas por el Principio de Causalidad, considerándose como admisibles solamente las que guarden una relación causal directa con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente productiva. (García Mullín, 1980)

Por su parte, tal como señala el profesor Walker Villanueva, en su afán de determinar la configuración del Principio de Causalidad, refiere que para efectos de la evaluación de los gastos deducibles y determinar la renta neta, la jurisprudencia nacional ha considerado tanto la teoría de la causalidad objetiva como la de la causa subjetiva para examinar dichos gastos. En ese sentido, refiere que la vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina teoría de la causa final o subjetiva, pues la finalidad de la deducción de gastos debe ser la generación de rentas; así mismo, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial se denomina teoría de la causa objetiva, debido a que la deducción de los gastos guarda relación con la vinculación objetiva de las actividades empresariales. (Villanueva, 2013, pág. 101-102)

Así pues tenemos que, la Administración Tributaria (SUNAT) se pronunció en relación a la causalidad a través del OFICIO N° 034-2000 en la cual responde a la consulta realizada por un contribuyente señalando que *“En la medida que los gastos materia de consulta cumplan con el principio de causalidad, es decir sean destinados a producir rentas o mantener la fuente productora de la misma, serán aceptados tributariamente para efecto de establecer la renta de tercera categoría en el ejercicio en que se devenguen (...)”*.

De lo referido por la Administración Tributaria (SUNAT) se observa que los gastos para tener la condición de deducibles deben cumplir con la regla general del Principio de Causalidad. Esta vinculación tal como lo indica Bravo Cucci, debe realizarse bajo un criterio amplio,

entendiéndose que el gasto puede encontrarse relacionado directa o indirectamente con su fuente generadora de ingresos (Bravo Cucci, 2014)

La concepción amplia también ha sido adoptada por el Poder Judicial mediante sentencia de Casación N° 2743-2009 LIMA de fecha 14 de setiembre de 2010 en la cual se declaró infundado el recurso de casación presentada por SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas en contra la sentencia de fecha 5 de mayo de 2009, en la que se revocó la sentencia apelada declarando fundada la demanda presentada por una empresa minera la cual tenía como finalidad deducir un gasto que se sustentaba en el mantenimiento y mejora de una carretera que revestía de importancia al ser una vía de acceso a sus instalaciones en los siguientes términos: “(...) *el Principio de Causalidad no debe interpretarse en sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad y razonabilidad (...)*”. (SENTENCIA CASACIÓN 2743-2009 LIMA, fundamento noveno, 2010)

Por su parte, Alva Matteucci señala en relación con el Principio de Causalidad, que la interpretación literal del artículo 37° de la LIR no es la más acertada ya que conllevaría a una comprensión restrictiva, sino que la misma se haga en torno a una interpretación sistemática o teleológica, mediante el cual se podrá apreciar realmente si un gasto es verdaderamente deducible. (Matteucci, 2010)

En línea con lo anterior expuesto, el profesor Durán Rojo señala que realizando una interpretación sistemática del artículo 37° de la LIR, la relación de gastos que se presenta en su segundo párrafo no es taxativa, sino que al permitirse otros gastos indirectos es abierta lo cual permitiría su deducción siempre y cuando cumplan con el Principio de Causalidad y dichos gastos no se encuentren prohibidos expresamente en el artículo 44° de la LIR. (Duran Rojo, 2009).

Ahora bien, tanto las posturas sobre causalidad objetiva como subjetiva se encuentran relacionadas y complementadas bajo los criterios de normalidad y razonabilidad respectivamente. Según señala Walker Villanueva, la normalidad es un criterio que guarda relación con la causalidad objetiva, debido a que se alude a una relación de habitualidad y

regularidad de los gastos con la actividad empresarial del contribuyente, en tanto la razonabilidad es un criterio que se relaciona con la causalidad subjetiva pues atañe a la proporcionalidad de los gastos y los ingresos del contribuyente. (2013, pág. 102-103)

En lo que respecta a la jurisprudencia administrativa, el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 710-2-99 de fecha 05 de agosto de 1999 resalta el criterio de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, y que en la legislación nacional es de carácter amplio. Además de ello, señala que se deben aplicar criterios adicionales como la normalidad, de acuerdo con el giro del negocio o proporcionalidad, con el volumen de las operaciones (Resolución Tribunal Fiscal 710-2-99 de fecha 28 de mayo de 1999, párrafo 8)

Finalmente, Villanueva señala respecto a la generalidad de gastos, que la misma no guarda relación alguna con la causalidad objetiva y subjetiva, considerándose una limitación a la deducción de gastos que cumplen con el principio de casualidad aplicándose solo a los gastos de los incisos I y II del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. (2013, pág. 105)

#### ***2.3.4. La necesidad del gasto como criterio concurrente para la determinación de su deducibilidad.***

En lo que respecta al criterio de necesidad del gasto, se advierte que no se presenta mayor desarrollo normativo de lo ya expuesto en el artículo 37° de la LIR considerándose al gasto necesario siempre y cuando exista un vínculo entre dicho gasto y la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productiva. Sin embargo, la normativa antes mencionada no señala si dicho vínculo debe entenderse de manera amplia o restringida por lo que solo excluye a los gastos cuyas deducciones se encuentren prohibidas por la norma.

Al respecto, García enfoca su análisis sobre la deducibilidad señalando que procede su aprobación solo si los gastos a evaluar son necesarios para producir y satisfacer las reglas de causalidad, devengo, valor de mercado y reglas específicas como limitaciones y condicionales. (García Quispe, 2011)

Por su parte, Durán Rojo basándose en jurisprudencia administrativa española busca otorgar contenido al concepto de necesidad del gasto y señala que el gasto necesario debe entenderse como un gasto que revista de carácter de imprescindible; es decir, un desembolso que sea imposible de sustraerse si es que se desea obtener el ingreso correspondiente. (2009, pág. 5-16)

En lo que respecta a la jurisprudencia administrativa, el Tribunal Fiscal ha venido aplicando un criterio amplio, evaluando en su calificación la existencia de una relación de necesidad que se encuentre en concordancia con un potencial beneficio para el administrado, dicho criterio ha sido desarrollado en las Resoluciones del Tribunal N° 16591-3-2010, 3104-4-2010, 3942-5-2010, 1828-2-2009, entre otros.

Finalmente, se tiene de lo expuesto por los autores antes mencionados, que si bien es importante revisar lo dispuesto por la normativa tributaria y los supuestos establecidos en el segundo párrafo del artículo 37° del TUO de la LIR; también resulta importante considerar la dinámica que conlleva cualquier gasto, sin que ello se encuentre fuera de lo estipulado por el Principio de Causalidad, analizando bajo un criterio amplio la finalidad de dichos montos.

### ***2.3.5. Presupuestos formales para la aplicación del principio de causalidad y otros criterios concurrentes.***

En el proceso de deducción de los gastos, si bien el criterio de necesidad del gasto a efectos de dar cumplimiento del Principio de Causalidad es el que concierne de mayor importancia, existen otros requisitos de carácter formalista que también deben cumplirse a fin de establecer una relación acorde con la realidad y pueda ser pasible de efectuarse su deducción, por tal motivo merecen que también sean revisados a fin de brindar un análisis integral de la deducibilidad.

#### **2.3.5.1. Acreditación fehaciente y realidad de la operación**

La doctrina especializada y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal han reconocido la importancia a nivel formal para efectos de su consideración en la evaluación de la deducibilidad de los gastos. Este principio tiene como principal objeto que los contribuyentes eviten disminuir sus rentas gravadas mediante el registro contable de operaciones inexistentes, lo que conlleva que estos tengan la necesidad de sustentar la realidad de sus operaciones para su aprobación como gasto deducible. Siendo ello así, se considera al contribuyente como el responsable de asumir la carga probatoria de sus gastos frente a las fiscalizaciones tributarias y/o procesos administrativos tributarios realizados por SUNAT, por lo que los comprobantes de pago si bien son el soporte principal de la acreditación de la ocurrencia del gasto, no son por si mismos suficientes para la sustentación de la realidad de las operaciones, por lo que es necesario tener información adicional que contribuya a sustentar de una forma más óptima los gastos a deducir. Por lo que será considerada como una operación fehaciente, si es que la misma puede acreditarse debidamente y de la cual se tenga pruebas contundentes de su realización.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha señalado a través de la RTF N° 755-1-2006 que la Administración Tributaria debe evaluar que las operaciones sean efectivas, tomando en cuenta la documentación presentada por los administrados, debiendo encontrarse acreditados y sustentados para efectos de generar la mayor certeza posible sobre su realidad. Si bien documentación como los comprobantes pago son tomados muy en cuenta para acreditar las operaciones realizadas, por si mismos no son suficientes para aprobar completamente la deducibilidad de los gastos por lo que se necesitara que sean complementados con otros documentos, como pueden ser, entre otros, contratos, órdenes de servicio, informes, órdenes de compra, correos electrónicos, cartas, etc. Esta evaluación sobre todo se realiza cuando los desembolsos realizados se traducen en montos significativos, siendo necesario además contar con otros documentos que corroboren los resultados del servicio prestado. El mencionado criterio, así como la fehaciencia del gasto ha sido plasmado ampliamente por el Tribunal Fiscal en las RTF N° 2439-4-96 y N°1086-1-2003.

### ***2.3.6. Tratamiento tributario de las donaciones y la diferencia establecida con los gastos de responsabilidad social empresarial.***



Como bien se ha revisado, los gastos por RSE realizados en un determinado periodo deben cumplir, entre otros criterios importantes, con el Principio de Causalidad para efectos de aprobar su deducibilidad; sin embargo, este tipo de gastos siempre se ha visto inmerso en cuestionamientos debido a la falta de una conceptualización y diferenciación con otro tipo de liberalidades como podrían ser las donaciones, por lo que la Administración tributaria ha venido reparando la deducción de tales gastos considerando que constituían en realidad contratos de donación o actos de liberalidad los cuales no consignan beneficios directos a la empresa por aparentemente no generar renta gravada. De acuerdo con ello, a efectos de determinar el alcance de la donación al constituirse como el paradigma de los actos de liberalidad inter vivos, debemos comenzar por mencionar que a pesar de las diferentes posturas que se han tomado sobre su naturaleza y el disímil enfoque del cual ha sido objeto, se trata de una institución que resulta compleja de conceptualizar.

Entre las posturas más destacadas se encuentra la esbozada por CABANELLAS quien define a la donación de la siguiente manera: *“En general, regalo, don obsequio, dádiva, liberalidad. //Acto por el que se da o entrega algo sin contraprestación, cual liberalidad o como recompensa inexigible. // Contrato por el que alguien enajena graciosamente algo a favor de otro, que lo acepta de manera expresa o tácita.”* (1998, pág. 323)

Por su parte Espín Cánovas, señala que la donación es un acto a título gratuito que para efectos de su realización adquiere la forma contractual por lo que una persona realiza con respecto a otra una liberalidad e introduciendo el elemento de aceptación por esta última. (1975 pág. 517)

De Cossío analiza el concepto de la donación desde tres momentos distintos: en primer lugar, considerándolo como un acto de disposición de bienes; el segundo momento que dicho acto cumpla con los requisitos de un contrato en tanto se aprecia la exigencia de aceptación del donatario y el último, que el mismo contenga una causa gratuita. (1975, pp. 337-338)

Respecto a la naturaleza jurídica de la donación, se tiene que la misma se origina dependiendo de los efectos que produce tanto entre vivos reguladas por las normas del Código civil

precisamente las que regulan las fuentes de las obligaciones; y, la que produce efectos mortis, regulada por la sucesión testamentaria. Cuando la donación produce efectos inmediatos se configura un contrato de carácter obligacional de ejecución única mediante el cual podría adquirirse la propiedad regulada por el Código Civil desde el artículo 1621° hasta el 1647°, y en donde el donante transfiere gratuitamente la propiedad de un bien.

En lo que respecta al tratamiento tributario de las donaciones consideradas actos de liberalidad, se tiene que los mismos no son deducibles, de acuerdo a lo mencionado por la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 44° inciso d) a la letra indica que *“no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o especie salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta”*.

Ahora bien, es preciso señalar que si lo que se busca es la aplicación de las donaciones como gasto, estas se encuentran limitadas como máximo al 10% de la renta neta de acuerdo con lo señalado por el inciso x) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, considerándose a este límite luego de efectuada la compensación de pérdidas tributarias reguladas en el artículo 50° del TUO de la LIR. Asimismo, se tiene que el literal s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR señala determinados requisitos toda vez se requiera proceder con su deducción.

De lo expuesto, podemos advertir que existe una excepción a la regla reflejada en la Ley del Impuesto a la Renta previsto en el literal x) del artículo 37 de la LIR. Esto encontraría razón partiendo de lo señalado por Duran Rojo (citado en Huancasi Valdivia, 2018) *“[...] en el diseño del Estado Constitucional actual los deberes constitucionales se presentan para promover el cumplimiento de los fines constitucionales (entre otros, la libertad, la solidaridad, y la justicia social) permitiendo el establecimiento (fundamentalmente normativo) de las herramientas requeridas para alcanzar esos fines.”* (Duran, 2006 pág. 60)

En razón a ello, la excepción observada en la LIR se sustentaría en el deber del Estado Constitucional de derecho de promover la solidaridad entre las personas a fin de que se logre el bienestar general, por lo que tal como lo ha mencionado el Tribunal Constitucional en la

sentencia recaída en el EXP. 2016-2004-AA/TC al señalar que el bienestar y el nivel de vida digno es un deber que es propio tanto de la sociedad como del Estado, pero no solo exclusivamente de este último. (EXP. 2016-2004-AA-TC, fundamento 24, 2004)

En concordancia con lo expuesto, se puede dilucidar que el acto de donación realizada tanto por miembros de la sociedad o personas jurídicas tiene la finalidad de favorecer el logro del bienestar general en una situación de afectación en un determinado grupo a través de la asistencia solidaria. Es por ello que este tipo de donaciones se diferencia con otras que parten del interés particular, por lo que estas últimas no encontrarían cabida bajo lo dispuesto por el Principio de Causalidad y no serían considerados gastos deducibles tal como lo señala lo previsto en el literal d) del artículo 44° de la LIR.

Ahora bien, respecto al caso de la deducción de los gastos por el concepto de donaciones, como bien revisamos anteriormente, la finalidad de este acto difiere al fundamento tributario que sustenta al Principio de Causalidad, por lo que la deducción por donaciones no encuentra tampoco correlación con el principio de capacidad contributiva, toda vez que la deducción de este tipo de desembolsos no contribuye a su vez a determinar la utilidad del contribuyente.

En lo referente a la jurisprudencia administrativa, el Tribunal Fiscal esboza una definición del concepto de liberalidad a través de lo señalado en la RTF N 2675-5-2007 como *“el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”* y por tanto son *“todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”*.

Por su parte, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema se ha pronunciado respecto a lo que comprende como liberalidad en la sentencia recaída en el Expediente N° 600-2007 de fecha 04 de abril de 2008, señalando que en cuanto a lo referido en el inciso d) del artículo 44°, las donaciones o actos de liberalidad deben entenderse como aquellos actos que no guardan relación con la actividad económica del contribuyente, sino más bien a gastos que se vinculan a la atención de los clientes o trabajadores y que además tales actos constituyen un uso de las utilidades más que un gasto necesario para su generación. (Hernández Berenguel, 2013 pág. 2)

En ese sentido, de lo expuesto anteriormente, podemos concluir que los actos de donación como regla general no se encuentran admitidos por el ordenamiento de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, existe una excepción prevista en el literal x) del artículo 37° de la LIR en la cual admite los gastos por donaciones, siempre que se cumpla con los requisitos dispuestos por la normativa del impuesto a la Renta.

En lo que respecta los gastos por RSE, de acuerdo con lo revisado en el capítulo correspondiente se determinó que dichos desembolsos eran parte de un mecanismo empresarial de beneficio conjunto y que se basaba en un compromiso sostenible con sus grupos de interés, por lo que estos no pueden ser calificados como liberalidades ya que la finalidad principal muchas veces en las actividades extractivas es lograr un beneficio conjunto a través de acciones favorables para evitar potenciales situaciones que perjudiquen la fuente productora de renta a través de actos preventivos y de mejora de las relaciones con las comunidades asentadas cerca de las zonas de influencia.

### ***2.3.7. El régimen de obras por impuestos y su relación con la RSE***

El mecanismo de Obras por Impuestos es una modalidad que permite destinar a las empresas privadas nacionales o extranjeras destinar, de forma voluntaria, parte del pago de su impuesto a la renta a la ejecución de proyectos de inversión pública, y que pueden beneficiar según sea el caso, a gobiernos regionales, gobiernos locales o universidades públicas. Esta modalidad fue aprobada mediante Ley N° 29230 de fecha 20 de mayo de 2008 con la finalidad de reducir las brechas de obras e infraestructuras prioritarias en determinadas localidades y regiones en el país. (Proinversión, 2020 pág. 2)

A partir de lo mencionado, se pueden dilucidar similitudes entre la RSE y el mecanismo obras por impuestos, donde la primera constituiría de base conceptual para la existencia de la segunda. Según el artículo publicado por Ruiz Vásquez titulado “Obras por impuestos: alternativa de responsabilidad social corporativa” establece las siguientes semejanzas:

a) El carácter voluntario que conlleva la implementación de la RSE al igual que el mecanismo obras por impuestos, las empresas solo si después de su evaluación apuestan y deciden financiar con parte del pago que les correspondería por impuesto a la renta, proyectos de inversión pública para el desarrollo de las poblaciones beneficiarias.

b) El segundo aspecto por considerar es que, en ambos mecanismos, se toman en cuenta previamente una evaluación de las necesidades prioritarias a fin de que se establezcan acciones para intervenir de diversas maneras en la ejecución de proyectos que se encuentren dentro del análisis y estudio previo de las prioridades para las poblaciones a beneficiar. La RSE tiene como finalidad implementar acciones en beneficio tanto para la propia empresa como de sus grupos de interés, evaluando previamente las necesidades prioritarias. En lo que respecta al mecanismo obra por impuestos, las empresas participan en el financiamiento de proyectos de impacto social previamente evaluados por el Estado.

c) Una semejanza muy apreciable entre ambos mecanismos es que generan un valor compartido en la sociedad y se potencian las relaciones entre los sectores públicos y privados, sobre todo con obras por impuestos en donde se aprovecha los recursos financieros y técnicos para la realización de proyectos estratégicos de necesidad pública.

d) Las empresas al implementar o acoplarse a estos mecanismos no tienen como pretensión única la mejora económica de su compañía, sino persiguen beneficios distintos como mejoramiento de su imagen ante sus consumidores, aumentar su reputación y mayor confianza de los consumidores. (2015 pág. 41-43)

A partir de las semejanzas señaladas, las empresas que emprenden la inversión en proyectos de Obras por Impuesto tienen la posibilidad de utilizar este mecanismo como parte de sus propias actividades de RSE, lo que genera crecimiento económico y repercusión en el mejoramiento de la imagen de la empresa. Sin embargo, muchas de ellas tienen que lidiar con dificultades de índole económica para ejecutar y costear las obras las cuales muchas veces no se encuentran dentro del costo del proyecto, por lo que la empresa asume estos sobrecostos.

Otro de los principales retos que muestra la implementación del mecanismo obras por impuestos es encontrar las empresas dispuestas a financiar los proyectos, ya que muchas encuentran menos dificultoso pagar el Impuesto a la Renta que asumir los riesgos e inconvenientes que suscita involucrarse en procesos administrativos para sacar adelante un proyecto encontrando dificultades que se presentan desde la falta capacidad y conocimiento de los funcionarios sobre estos mecanismos hasta falta de coordinación entre las mismas entidades estatales para viabilizar correctamente dichos proyectos, los cuales muchas veces demandan mucho más inversión que lo que supone recuperar vía los certificados de inversión pública.



### **CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

A lo largo de los últimos veinte años los índices macroeconómicos de nuestro país han sido más que favorables, lo que, acompañado en general de una política abierta al mercado, ha permitido un panorama óptimo para las inversiones que buscan estabilidad de orden político como económica para establecer sus negocios y obtener beneficios. En ese sentido, en el rubro minero, muchas de las empresas que han arribado a nuestro país, han aceptado el compromiso de implementar un gobierno corporativo que sea lo más acorde a la situación y a los desafíos coyunturales de toda índole a fin de lograr la estabilidad operativa del proyecto en armonía conjunta con las poblaciones y gobierno locales que se encuentran en sus inmediaciones.

Dentro de este marco, la RSE ha representado un rol importante convirtiéndose en un vínculo importante de comunicación con los demás actores que se encuentran involucrados en la operatividad de la industria. No obstante, la continuidad de este mecanismo ha encontrado obstáculos en lo que refiere su aceptación como gasto deducible a fin de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, toda vez que la Administración Tributaria bajo un criterio restrictivo del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ha catalogado a este tipo de gasto en diversas ocasiones como una liberalidad o también como un desembolso estrictamente indispensable para la producción de la renta o mantenimiento de la fuente generadora.

Por tales consideraciones, la presente investigación tiene como objetivo analizar los aspectos tributarios que conllevan la evaluación de la deducibilidad de los gastos por RSE a efectos de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría desde una concepción amplia del Principio de Causalidad el cual se encuentra consagrado en el artículo 37° del TUO de Ley de Impuesto a la Renta. En ese sentido, se ha tenido por conveniente utilizar el enfoque metodológico cualitativo mediante el cual a través de un análisis exegético de la norma precitada se busca brindar un mayor alcance de lo que implica una visión amplia de la causalidad de este tipo de gasto, lo que a través de una observación detallada de la misma permitirá reconocer que la finalidad preventiva de este modelo de gestión empresarial, evitaría potenciales escenarios conflictivos que atentarían al largo plazo a la fuente generadora de renta, estableciéndose un

vínculo indirecto entre el gasto o desembolso y el mantenimiento de la fuente en condiciones de producción. Asimismo, el presente análisis tributario deberá incluir los presupuestos complementarios para la aplicación del Principio de Causalidad considerando la necesidad de realizar el desembolso por dicho concepto, que no se encuentren prohibidos por la Ley (artículo 44° del TUO de la LIR) y que se encuentren debidamente acreditados mediante comprobantes de pago y/o documentación fehaciente, y que finalmente cumplan con los criterios adicionales concurrentes como los Principios de Razonabilidad, Proporcionalidad, Normalidad y Generalidad.

Teniendo en cuenta ello, será imprescindible para efectos de lograr los objetivos de nuestro trabajo de investigación, realizar un análisis crítico jurisprudencial relacionado a la determinación de la Renta de Tercera Categoría y los presupuestos para la aplicación del Principio de Causalidad relacionada a los gastos por RSE asentada en la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal, criterios expuestos a través de sentencias del Poder Judicial plasmados principalmente en Casaciones de la Corte Suprema de Justicia y sentencias del Tribunal Constitucional que permitan analizar las posturas brindadas por dichas instancias administrativas y judiciales sobre el tratamiento jurídico que se le brinda a este tipo de gasto.

Finalmente, considerando la problemática que se suscita por la aplicación de criterios amplios y restrictivos del Principio de Causalidad a este tipo de gastos y la ausencia de uniformidad y concordancia en los pronunciamientos emitidos por los diversos organismos estatales, el presente trabajo plantea un criterio de interpretación de los gastos por responsabilidad social acorde con los lineamientos más razonables y jurídicamente aceptados en lo que concierne a la aplicación de su deducibilidad resaltando además la importancia de este mecanismo empresarial como vínculo entre el desenvolvimiento de la empresa y las necesidades de las sociedad en donde se asienta, teniéndose en cuenta además las consecuencias que conlleva actualmente su tratamiento difuso - no exento de esclarecimiento en su naturaleza jurídica tributaria- y su incidencia en la continuidad de este tipo de desembolsos, los cuales podrían verse disminuidos si es que no existen claros incentivos y facilidades para su deducción para efectos del impuesto a la renta, pero sobre todo los perjuicios que traería su falta de aplicación en desarrollo de la sociedad.



### **3.1 La problemática del tratamiento tributario de la deducibilidad de los gastos por RSE.**

A lo largo de nuestra historia, la relación entre las comunidades locales y las empresas extractivas, sobre todo del sector minero ha discurrido como una serie de acontecimientos y situaciones no propiamente fáciles de afrontar ya sea debido a la diferencias entre los objetivos e intereses de cada uno o las posturas contrarias sobre el manejo y buen uso de los recursos naturales a los cuales se afecta, lo que ha generado climas de tensión que potencialmente han causado diversos tipos de conflictos sociales, lo que ha llevado a pensar en diversas alternativas de solución que puedan ayudar a mitigar dichos problemas a efectos de no comprometer la operatividad de la empresa y a la vez mantener una relación armoniosa con la sociedad. En este escenario, la ejecución de los programas de RSE, entendida como el instrumento de gestión más utilizado por las empresas de este rubro que vincula a la organización con su entorno, se ha visto afectado por diversos momentos, en un principio desde una etapa filantrópica hasta convertirse en la implementación de verdaderos compromisos y políticas que han alcanzado un nivel de dimensión importante en la gestión de la operatividad de los negocios, por lo que hoy en día se puede hablar de diversos grupos de interés como el gobierno, trabajadores, clientes, comunidades aledañas, entre otros.

De esta manera, la empresa privada se ha visto inmersa en una incertidumbre suscitada por el tratamiento tributario y clasificación desde diversas concepciones y enfoques de los gastos por RSE, toda vez que no encuentra un tratamiento adecuado por parte de las autoridades recaudatorias de las erogaciones que realiza por este concepto. Por tanto, considerando lo antes expuesto señalamos que el problema materia de investigación proviene en buena cuenta de una normatividad confusa y ambigua, la cual no ha sido aplicada como corresponde, generando diversas interpretaciones en las instituciones administrativas que solo han perjudicado la continuidad de estos programas en perjuicio de la comunidad y del propio Estado.

En lo que corresponde propiamente a los gastos por RSE que desembolsan las empresas del ámbito extractivo, se advierte con preocupación que en la actualidad no existe un consenso real sobre la deducibilidad de los gastos, es decir no se especifica de manera clara si los gastos desembolsados por el concepto de RSE son deducibles a efectos de su determinación en el

cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera categoría. Siendo ello así, la Administración Tributaria (SUNAT) ha adoptado recurrentemente un enfoque jurídico restrictivo del Principio de Causalidad de los gastos, considerándolos como liberalidades. Por su parte, el Tribunal Fiscal y la Corte Superior de Justicia, basándose en una interpretación amplia del Principio de Causalidad, considera que los gastos por RSE si en efecto cumplen con la característica de ser necesarios y son comprobables fehacientemente pueden deducirse del Impuesto a la Renta al ser gastos de naturaleza indirecta que redundan en beneficios económicos a la empresa de manera que cumplen los presupuestos para su deducción al determinarse su vinculación con la fuente generadora de ingresos. De esta manera, la discordancia en la interpretación normativa tributaria acerca de la deducibilidad de este tipo de gastos y la falta de criterio único ha generado incertidumbre en el tratamiento de este tipo de gasto, lo que generaría desincentivos al empresario para realizar estos proyectos, los cuales podrían quedar suspendidos al no encontrarse mecanismos de vinculación con algún beneficio mínimo que pudiera obtener con la realización y emprendimiento de este tipo de actividades.

Como se puede apreciar, la jurisprudencia administrativa no ha mostrado una línea interpretativa definida sobre este concepto y aunque posteriormente las posturas se han flexibilizado, sobre todo en lo que refiere a los pronunciamientos del Tribunal, todavía subsisten problemas que ocasionan incertidumbre y desincentivo en la continuidad de estos programas por parte de las empresas, causados en parte probablemente por desconsiderar la necesidad imperiosa que tienen las empresas que realizan estas importantes actividades económicas en insertarse y entablar puentes de comunicación con las comunidades cercanas a la zona de influencia, y entablar un real entendimiento de los beneficios que se obtienen a raíz de la explotación responsable socialmente de los recursos naturales, por lo que de acuerdo al cumplimiento del objetivo del presente trabajo de investigación, se ha tomado en cuenta los hechos antes descritos los cuales son la base de la problemática planteada. Asimismo, se han analizado los diversos pronunciamientos administrativos y criterios jurisprudenciales a fin de observar su tratamiento y su criterio amplio de evaluación de este tipo de gastos.

### **3.2. El problema de la definición de la RSE y los efectos que se tiene en su tratamiento jurídico a efectos de la determinación del impuesto a la renta.**

En primer lugar la Responsabilidad Social Empresarial es una figura que procede de la tradición anglosajona, y su regulación en el sistema jurídico peruano el cual proviene de la tradición romana-germánica, ha resultado dispersa y poco precisa; sin embargo, los desembolsos por motivos de implementación de programas de RSE cada vez tiene mayor difusión entre las compañías, por lo que resulta necesario que se regule y promueva de manera innovadora su aplicación para que se refleje en un impacto positivo en la sociedad.

De esta manera, la regulación tributaria de los gastos de esta naturaleza han encontrado dificultades respecto a su deducción, toda vez que los gastos por RSE los cuales han sido admitidos como deducibles bajo el criterio amplio del primer párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, han tenido que guardar diferencias notables y contrastantes a efectos de no ser confundidos con figuras como las donaciones u otro tipo de liberalidades efectuados por la empresa, los cuales se encuentran desprovistos de la característica de gasto necesario que se relacione con la fuente productora.

Sin embargo, en muchas ocasiones, dicho sustento que reconoce la diferenciación de un concepto de otro ha dificultado la deducibilidad por parte de la Administración Tributaria, considerando en muchas ocasiones que los gastos por RSE son donaciones o una muestra de actos de liberalidad toda vez que no se consideran necesarios, ya que dichos desembolsos no reflejarían un beneficio al giro de negocio de la empresa y como consecuencia su falta de contribución a la generación de renta.

### ***3.2.1. Análisis de la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal en relación con los gastos por RSE.***

Si bien han existido diversas modificaciones al texto normativo de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que se refiere a la causalidad de los gastos, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF en lo que se refiere a la causalidad de los gastos, no ha sufrido mayor variación, por lo que salvo la precisión referente a la determinación de la renta neta de tercera categoría, lo siguiente del texto

del artículo 37° es exactamente igual a lo dispuesto originalmente en el Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta.

En razón a lo expuesto, resulta importante a efectos de entender la problemática suscitada, observar y analizar la tendencia interpretativa en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, Corte Suprema de Justicia y Tribunal Constitucional y determinar cuáles son las posturas tomadas y cuáles son los cuestionamientos que precisamente surgen acerca del cambio y evolución en la interpretación de la jurisprudencia administrativa y judicial a pesar de que nos encontramos frente a la misma base sustancial normativa referente a la causalidad de los gastos.

***a. Revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación con el principio de causalidad.***

De acuerdo con la problemática planteada en la presente investigación, resulta pertinente revisar los antecedentes referidos a los criterios desarrollados por el Tribunal Fiscal relacionados al Principio de Causalidad en contraposición a la fuente normativa la cual no ha tenido mayor variación.

***a.1. Revisión de los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal (criterio amplio vs criterio restringido) para efectos de la determinación de la deducibilidad de los gastos principales gastos por RSE vinculados a empresas extractivas.***

En la presente sección, se procederá a presentar diversos casos relacionados a gastos incurridos mayormente por empresas extractivas del sector minero principalmente pero también del sector hidrocarburos, cuya finalidad ha sido compensar las posibles consecuencias de un daño causado a sus grupos de interés y así poder prevenir potenciales conflictos sociales; así como gastos que dichas empresas han realizado con el objetivo de dar cumplimiento a obligaciones contractuales contraídas con el Estado a través de pronunciamientos del Tribunal Fiscal analizando cada una de sus posturas en relación a la deducibilidad de los gastos por RSE, los cuales se presentan a continuación en el desarrollo del presente capítulo.

**a.1.1. Análisis de la RTF N° 1932-5-2004 referida a la entrega de energía eléctrica y construcción de carreteras a cargo del Estado. Adopción de criterio de gasto extraordinario e indispensable.**

En el presente caso el Tribunal Fiscal a través de la RTF 1932-5-2004, desconoce la deducibilidad del gasto realizado por concepto de construcción de carreteras y suministro de energía eléctrica a favor de una comunidad local ubicada en las inmediaciones del centro de operaciones del contribuyente.

El contribuyente señala que respecto al suministro de energía eléctrica a la comunidad de Condorcocha, estos se realizaron como retribución a la población por haber permitido la instalación de su planta de cemento en dicha localidad, evidenciándose la necesidad de dichos gastos para efectos del mantenimiento de su fuente productora y que además dichos gastos se encuentran enmarcados dentro de un compromiso de convenio suscrito por las comunidades toda vez que las empresas mineras han hecho uso de tierras las cuales les fueron expropiadas por el Estado para el provecho del desarrollo de dicha actividad. Asimismo, el contribuyente busca la deducibilidad de los gastos efectuados por reparación y mantenimiento de carreteras las cuales sirven de acceso al centro industrial de la empresa. (RTF 1932-5-2004, 2004, pág. 6 y 9)

La posición establecida por la Administración Tributaria decide reparar el gasto por concepto de entrega de energía eléctrica a la comunidad campesina de Condorcocha, manteniendo el reparo, toda vez que la empresa no llegó a sustentar fehacientemente dicha obligación contraída. Así mismamente, respecto a la deducción por mantenimiento de carreteras la Administración repara dicho gasto por ya haberse realizado el devengo en el año 1998. (RTF 1932-5-2004, 2004 pág. 9)

Por su parte, el Tribunal Fiscal concluyó que, respecto a los gastos por entrega de energía eléctrica, de la documentación revisada durante la fiscalización, no se puede acreditar fehacientemente dicho reparo, por lo que al no haberse acreditado que existiera una obligación legal o contractual que se vincule a dicho gasto, no procedería su deducción. Asimismo, en lo referido a los gastos desembolsados por la construcción de mejoramiento de carreteras, el

Tribunal señala que estos gastos no revisten de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas de operación por lo que este tipo de infraestructura a pesar de haber sido llevado por el contribuyente para beneficio de la comunidad se cataloga como una liberalidad ya que no era indispensable a efectos de servir al transporte de los bienes del titular, por tanto tampoco son deducibles. (RTF 1932-5-2004, 2004 pág. 10)

Como se puede apreciar la postura tanto de SUNAT como del Tribunal Fiscal se decanta por desestimar el gasto por construcción de carretera y suministro de energía a favor de la comunidad campesina limitando la deducibilidad de estos gastos por no considerarlos como extraordinarios e indispensables a pesar de haber sido resaltado por el contribuyente como “actividad social de la empresa”, dichos organismos consideran que no son calificados como tales debido a que estas obras correspondían ser realizadas por el Estado, por lo que en este caso al haber sido efectuadas por el titular de actividad minera, los desembolsos constituyen un acto de liberalidad.

**a.1.2. Análisis de la RTF N° 13558-3-2009 referida al incumplimiento del principio de causalidad de los gastos por construcción de un puente y carretera. Desestimación del gasto a pesar de encontrarse dentro de un contrato con el Estado.**

De acuerdo con el presente caso, el contribuyente señala que con el objetivo de aumentar la explotación de la concesión otorgada sobre el Terminal del Puerto de Matarani y manejar mayor carga proveniente de Bolivia, firmo convenios con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), Municipalidades locales y una empresa industrial, lo que permitiría financiar la construcción de carreteras que puedan beneficiar el transporte a su puerto y deducir dichos gastos sin que se consideren como liberalidades ya que gracias a dichos desembolsos logró en efecto un incremento de las exportaciones e importaciones que se realiza a Bolivia. (RTF N° 13558-3-2009, 2009 pág. 2)

Por su parte la Administración Tributaria indica que el gasto cuyo destino es el financiamiento de la construcción de una obra de servicio público cuya propiedad o derechos

para su ejecución no han sido otorgados por el Estado constituyen en este caso como una liberalidad y que la adenda firmada no constituiría no es una obligación legal o contractual para efectuar dichas obras. (RTF N° 13558-3-2009, 2009, pág. 2 y 3)

El Tribunal Fiscal, por su parte sostiene que, si bien el gasto proviene de un contrato con el Estado, ello no se considera suficiente para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, ya que la donación también constituye un contrato entre partes, por lo que decidió mantener el reparo establecido. (RTF N° 13558-3-2009, 2009, pág. 4)

De lo antes expuesto se desprende que el suscribir un acuerdo con el Estado no es un requisito único para lograr la deducibilidad del gasto, sino el Tribunal considera que es necesario que el mismo se encuentre relacionado con la generación de renta o mantenimiento de la fuente.

### **a.1.3 Análisis de la RTF N° 16591-3-2010 referida a la deducción de gastos por RSE a efectos de prevenir potenciales conflictos sociales. Aprobación del gasto para evitar potenciales conflictos sociales.**

En el presente caso, la controversia se suscita en torno a las distintas consideraciones sobre la deducibilidad de los gastos realizados por una empresa petrolera a raíz de la contratación de bienes y servicios que tenían como finalidad beneficiar a las poblaciones locales nativas que se encontraban en las inmediaciones de los yacimientos petrolíferos, siendo las mismas reparadas por la Administración Tributaria al considerarlas como liberalidades ya que dichos gastos no cumplían con el Principio de Causalidad.

El contribuyente señala que tiene el derecho a deducir los gastos efectuados por concepto de entrega de bienes a las poblaciones nativas, toda vez que las mismas se encontraban enmarcadas dentro de la implementación de un programa de responsabilidad social, que tenía como finalidad resguardar la continuidad de sus operaciones ante cualquier contingencia o potenciales conflictos sociales que se pudieran suscitar. (RTF 16591-3-2010, 2010 pág. 1)

En lo que respecta a la posición de SUNAT, considera que no se ha demostrado la existencia de causalidad de las “acciones cívicas” realizadas por la empresa en favor de las comunidades, toda vez que no se ha determinado la existencia fehaciente de pruebas que acrediten la vinculación de tales entregas con el giro del negocio por lo que las considera como liberalidades. Asimismo, señala que no se ha probado mediante denuncias policiales o pedidos de intervención policial la existencia de la generación de un potencial conflicto social que pueda dar cuenta de una presunta intervención de las poblaciones en la zona de operación de la empresa tomándose en cuenta la inexistencia de una obligación legal o contractual que soporte el gasto realizado. (RTF 16591-3-2010, 2010, págs. 1 y 2)

Al respecto, el Tribunal Fiscal determinó que los mencionados gastos no constituían meras liberalidades pues aplicando un criterio amplio de evaluación y análisis, el Tribunal considera que dichas erogaciones tenían como finalidad garantizar el normal funcionamiento de las actividades económicas a través de la continuidad de sus operaciones petrolíferas. De esta manera, se tiene que el otorgamiento de bienes a favor de la comunidad no constituía un desprendimiento, sino que dichos gastos al haber sido plenamente sustentados y encontrarse dentro de un programa integral de RSE que tenía como finalidad evitar conflictos sociales que peligran a la fuente de renta, fueron considerados como deducibles a efectos de su deducibilidad en el impuesto a la renta. (RTF 16591-3-2010, 2010 págs. 3 y 4)

De lo antes expuesto podemos advertir que en lo que corresponde al Principio de Causalidad, el Tribunal Fiscal adopta la postura de una visión amplia señalando que todo gasto no solo debe ser relacionado con la producción de rentas, sino que también se debe tomar en cuenta su mantenimiento, advirtiéndose esta relación como indirecta y debiendo analizarse juntamente con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

**a.1.4. Análisis de la RTF N° 12352-3-2014 referida a la entrega de bienes y servicios a comunidades nativas aledañas a las áreas que operan las empresas. Aprobación del gasto al guardar vinculación con el giro del negocio y ser documentado fehacientemente.**



En el presente caso, el contribuyente señala que las entregas realizadas a las comunidades locales se encuentran enmarcadas dentro de sus obligaciones de responsabilidad social empresarial y que, de acuerdo con ello, las mismas se le han retribuido de beneficios rentables y a su vez han servido para que haya una disminución de los conflictos sociales (RTF N° 12352-3-2014, 2014 pág. 2)

Por su parte Administración Tributaria observó los gastos incurridos por la empresa consistente en determinados bienes y servicios, considerándolos como actos de liberalidad debido a que las mismas no cumplen con el principio de causalidad. (RTF N° 12352-3-2014, 2014, pág. 11)

Por su parte, el Tribunal Fiscal precisó que el contribuyente acreditó fehacientemente la existencia de un riesgo potencial en la continuidad de las actividades operativas como producto de la intervención de los pobladores locales, además de ello acreditó que las erogaciones efectivamente tuvieron destinatarios concretos e identificables, evidenciándose a través de los desembolsos una finalidad de mantener el desarrollo normal de sus actividades, dejándose sin efecto el reparo realizado por SUNAT. (RTF N° 12352-3-2014, 2014 pág. 11 y 12)

Finalmente, es pertinente mencionar que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal expuestos en las RTF N° 3544-3-2014, 4335-9-2014, entre otras, referidas a la entrega de bienes a poblaciones cercanas al centro de operaciones han seguido el criterio de la RTF 16591-3-2010, considerándose que tales gastos no responden finalmente a una liberalidad ya que fueron destinados para mantener el normal desarrollo de sus actividades empresariales.

#### **a.1.5 Análisis de la RTF N° 18397-10-2013 referida a los convenios marco suscritos con las comunidades asentadas en el área de influencia de las actividades mineras. Aprobación del gasto por mantenimiento de carreteras.**

En el presente caso, los desembolsos realizados por una empresa extractiva tenían como beneficiarios a municipios de localidades cercanas, estos gastos a su vez se encontraban en el marco de un acuerdo suscrito.

En el presente caso, el contribuyente sostiene que respecto a la deducción de los gastos efectuados por mantenimiento de la carretera Imata-Condorama-Tintaya, toda vez que resulta necesario tener vías de comunicación en óptimas condiciones para el transporte de las sustancias químicas que se necesitan para la realización de sus operaciones, las cuales se ubican a 4 200 msnm y a una distancia de 400 km. del puerto de Matarani teniéndose en cuenta que ante cualquier accidente por su falta de mantenimiento podría originar cuantiosas pérdidas tanto para la empresa como para el medio ambiente. (RTF N° 18397-10-2013, 2013, pág. 24)

La Administración Tributaria considera que para que sean deducibles los gastos por concepto de mejoramiento de carreteras, los mismos deben tener la calidad de extraordinarios e indispensables, de acuerdo con el argumento sostenido por el Tribunal Fiscal a través de la RTF 1932-5-2004, lo cual no es precisamente el caso, puesto que se trata de una actividad de competencia estatal, por lo que dichos desembolsos no tendrían la calidad de deducibles y constituyen una liberalidad. Además de ello señala que dichas inversiones deben ser aprobadas por el sector correspondiente. Por lo que dado los incumplimientos del caso establecidos la Administración Tributaria reparó dichos desembolsos aduciendo que eran meros actos de desprendimiento. (RTF N° 18397-10-2013, 2013 pág. 25.)

Al respecto el Tribunal Fiscal en segunda instancia administrativa levantó el reparo señalando que los gastos efectuados por RSE no constituyen actos de liberalidad, sino por el contrario son instrumentos legítimos que utilizan las empresas para la generación y/o mantenimiento de su fuente de ingreso enmarcándose en lo especificado en el artículo 37° de la LIR, habiendo sido realizadas para dar cumplimiento a su compromiso con el Estado. En ese sentido, declara que el gasto en cuestión es causal ya que de no haberlo realizado hubiera incurrido en un mayor costo, además el Tribunal deja en claro que la norma no establece expresamente los criterios complementarios de indispensabilidad y obligatoriedad del gasto para efectos de su aprobación. (RTF N° 18397-10-2013, 2013 pág. 26)

En este caso, cabe mencionar que mediante Decreto Supremo N° 042-2003-EM se incorporó el requisito de presentar un compromiso previo en forma de declaración jurada, por el cual el solicitante se comprometía a contribuir con las poblaciones del área de influencia. Esto fue

tomado en cuenta por el Tribunal Fiscal entendiendo que estos gastos se realizaron además para cumplir una obligación contractual con el Estado, a su vez agrega que el mantenimiento de carreteras al no verse incluido dentro del concepto de infraestructura pública 0no sería necesario considerar la aprobación de ningún organismo estatal.

Finalmente, el Tribunal Fiscal a través de la mencionada resolución expresa refleja una tendencia en la modificación de criterio sobre el gasto en función la necesidad en lugar de considerar al gasto como indispensable. Este pronunciamiento marca una pauta reconociendo a la necesidad como un criterio valorado que se ha visto plasmado en posteriores pronunciamientos como lo señalado en la RTF N°02675-4-2014, donde se señala que la exigencia de gastos como indispensable, no se encuentran dentro del alcance del Principio de Causalidad.

#### **a.1.6 Análisis de la RTF N° 9780-1-2019 gastos efectuados en el mejoramiento de un puente que se utilizaba para el transporte de los minerales e insumos desde y hacia el centro de operaciones de una empresa minera.**

El contribuyente sostiene que los gastos desembolsados para el mejoramiento de la infraestructura de un puente deberían considerarse deducibles para efectos del impuesto a la renta, ya que el mismo sirve de utilidad para el transporte de los insumos y sustancias químicas que sirven los cuales son bienes que consumen de acuerdo con lo señalado en la RTF 1932-5-2004. (RTF N° 9780-1-2019, 2019 pag.2)

La Administración Tributaria por su parte sostiene que en lo que refiere a infraestructura de carácter público serán deducibles siempre y cuando en la parte de servicio público se cuente con una resolución expedida por la Dirección General de Minería. Asimismo, en lo que refiere el contribuyente sobre el carácter de situación extraordinaria de paralización y obstrucción de vías los cuales causaron los desembolsos de dichos gastos, se sostiene que dicha infraestructura no se encontraba en evidente situación de colapso toda vez que los acontecimientos se suscitaron en junio de 2019 y los trabajos en diciembre del mismo año, tiempo en el cual se hubieran solicitado los permisos respectivos para el mejoramiento del puente. (RTF N° 9780-1-2019, 2019 pág. 4)

El Tribunal Fiscal, considera que, si bien se reconoce eventos que obstaculizaron el transporte de los minerales lo que ocasione entorpecimiento del desarrollo de la empresa minera, observo que no existe evidencia suficiente en la cual se pueda determinar el riesgo en su continuidad debido al daño producido en la infraestructura del puente, por lo que no se puede dilucidar que el mencionado gasto ha sido indispensable y extraordinario. (RTF N° 9780-1-2019, 2019, pág. 8)

De lo antes expuesto se puede observar que actualmente las entidades administrativas aun sostienen los criterios de gastos extraordinarios e indispensables a efectos de considerarlos como deducibles generándose criterios diferentes lo que causa una incertidumbre y ausencia de seguridad jurídica para el contribuyente que realiza este tipo de erogaciones.

### ***3.2.2 Análisis de la sentencia de CASACIÓN 2743-2009-LIMA referida a los gastos sociales en las actividades mineras.***

El presente caso refiere a la sentencia de casación 2743-2009 LIMA de fecha 30 de setiembre de 2011, resuelta por la Corte Suprema de Justicia la cual declara INFUNDADO el recurso de casación presentado por la Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) contra la sentencia del 05 de mayo de 2009, que revoca la sentencia apelada y reformándola, declarando fundada la demanda respecto a los gastos realizados por una empresa minera a fin de aportar en el financiamiento, mantenimiento y mejora de una carretera que le permita el acceso a su complejo de producción.

Cabe señalar que en lo que respecta a la deducibilidad de los gastos por RSE, la mencionada sentencia es la que mayor trascendencia y difusión tiene en sede judicial debido a las posiciones adoptadas tanto por la Administración Tributario (SUNAT) y el Tribunal Fiscal las cuales pasamos a detallar.

Según lo referido por el contribuyente los gastos tuvieron la finalidad de solventar trabajos de mantenimiento de carreteras para permitir el tránsito de vehículos de la manera más segura desde la mina hacia el puerto de desembarque y viceversa. En ese sentido, la Corte consideró que este

tipo de gastos son necesarios y sustenta dicha decisión señalando como razonablemente conveniente dicho gasto para el funcionamiento de sus operaciones, ya que la continuidad de esta actividad le permite obtener los ingresos gravados con renta.

El Tribunal Fiscal rechazó la deducción apelando que no se trataba de obras de carácter extraordinario, sino de un mantenimiento ordinario, por lo que consideraba a este gasto como una liberalidad a favor de PROVÍAS, institución pública que se encontraba a cargo del mantenimiento de las carreteras.

El contribuyente por su parte interpuso una demanda contenciosa administrativa contra la resolución emitida por el Tribunal Fiscal siendo resuelta por la Corte Superior de Justicia emitiendo sentencia que revoca la apelada y ordenando la emisión de nueva resolución por parte del Tribunal respecto a los gastos efectuados por la empresa demandante, considerando que eran deducibles para efectos del Impuesto a la Renta y también debían ser reconocidos como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, SUNAT y el MEF señalaron que la sentencia antes señalada incurría en infracción normativa contra el artículo 37° de la LIR indicando que se había efectuado una interpretación inadecuada de la normativa considerándose como gasto deducible erogaciones que son liberalidades, lo que estaría en contra de lo estipulado en el inciso d) del artículo 44° de la LIR. Asimismo, señala que la sentencia en cuestión valida la deducibilidad de tales gastos considerando solamente el criterio de normalidad sin evaluar los demás criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Posteriormente la Corte Suprema emitió la Sentencia de Casación 2743-2009 LIMA de fecha 24.09.2010 confirmando lo resuelto en la sentencia de 05 de mayo de 2009, señalando que la necesidad de los gastos se encontraban establecidos expresamente en el artículo 37° de la LIR a diferencia de lo que se menciona sobre la denominación sobre gastos indispensables y obligatorios, a su vez señala que debe interpretarse el cumplimiento de la causalidad de los gastos en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

La Corte también señala que el criterio de normalidad debe comprender que el tipo de gasto sujeto deducción debe tener el carácter de inherente y habitual para la empresa y que las normas antes expuestas no expresan la obligatoriedad de este requerimiento para que un gasto sea deducible, ni mucho menos que la actividad generadora del gasto no sea también desarrollada por el Estado.

En ese sentido, es importante reconocer lo dispuesto por la Corte Suprema en el sentido que la misma reconoce la causalidad del gasto efectuado por el contribuyente el cual destino dicho monto para solventar el gasto por la reparación de carreteras, y que el mismo se encontraba relacionado con el mantenimiento de la fuente y generación de la renta por lo que en atención a lo dispuesto por la Corte, se dispone que el Tribunal Fiscal proceda a revocar las apeladas y se dejen sin efecto los valores emitidos, dándose cumplimiento a lo señalado por la Sentencia del Poder Judicial de fecha 05 de mayo de 2009.

### ***3.2.3. Análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional referido a los gastos por Responsabilidad social empresarial (RSE).***

Si bien el Tribunal Constitucional revisó el tema de la RSE a través de lo expuesto en su sentencia recaída en el Expediente 0048-2004-AI/TC evaluando la inconstitucionalidad de la Ley de Regalía Minera, efectúa su postura frente a esta figura señalando que socialmente responsable no solamente significa cumplir las obligaciones jurídicas, sino que dicha responsabilidad debe ir más allá de dicho cumplimiento comprometiéndose en el desarrollo de las poblaciones cercanas a su zona de influencia, siendo una conducta exigible en el marco del Estado social y democrático de derecho de la economía social de mercado. (EXP. 048-2004-PI/TC fundamento 24, 2004)

De lo expuesto, se observa que el Tribunal Constitucional considera que, si bien toda empresa tiene el deber ineludible de comportarse responsablemente en sociedad, debe materializarlo a través de gastos que se incurran para su aplicabilidad, siendo estos deducibles solo si cumplen el Principio de Causalidad de gastos, manteniéndose un enfoque preventivo que favorezca su conservación. Asimismo, señala que el Estado debe asumir un rol vigilante y garantista propio de

una economía social de mercado, corrigiendo las deficiencias y fallas del mercado por lo que se debe incentivar el compromiso de una responsabilidad social empresarial que brinde un equilibrio con el entorno en donde se desenvuelvan.

Del mismo modo, el Tribunal consideró, en la sentencia recaída en el Expediente 03343-2007-AA, que la empresa petrolera en cuestión, la cual se encontraba operando cerca del área natural Cordillera debería contar con un Plan Maestro que establezca claramente que las operaciones que realiza se encuentren acordes a la normatividad de protección ambiental a fin de mantener un equilibrio entre la protección del medio ambiente, el aprovechamiento de los recursos naturales y la libertad de empresa. (EXP. 3343-2007-AA, fundamento 67, 2009)

En este caso, el Tribunal Constitucional nos brinda un lineamiento precisando que los gastos por RSE no solo conllevan una finalidad atenuadora de conflictos, sino que en muchas ocasiones son utilizadas como medios para el desempeño óptimo de la empresa.

Por último, en la STC 1752-2004-AA, el Tribunal expone su postura referente a la RSE a través de la resolución de una acción de amparo que se interpone contra la Municipalidad Provincial del Callao y la empresa Depósitos Químicos Mineros, señalando en base a la concepción manejada en la Unión Europea basada en que las relaciones de las compañías deben estar acordes con las sociales y medioambientales, que la responsabilidad que se le atribuye no se encuentra supeditada al cumplimiento meramente de las obligaciones jurídicas, sino que además está relacionado a la inversión económica en el entorno social y ambiental. (EXP. 1752-2004-AA/TC, fundamento 22, 2004)

#### ***3.2.4. Análisis general de la situación de la jurisprudencia administrativa y judicial y la problemática que se suscita en torno a las consideraciones previstas por el Tribunal Fiscal sobre los gastos incurridos por RSE.***

De esta manera al brindar una revisión sobre la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se ha podido apreciar que el mismo no ha desarrollado una línea interpretativa continua durante el tiempo, apreciándose en el primer caso revisado respecto a lo señalado en la RTF N° 1932-5-

2004, el Tribunal considera para efectos de determinar la necesidad del gasto, usar el criterio de gasto extraordinario e indispensable y que exista una obligación legal o contractual en caso dicho gasto sea utilizado para contribuir al financiamiento de un servicio público, y que si dicho requerimiento no se cumple fehacientemente derivaría en una liberalidad. Este mismo criterio es utilizado por el Tribunal en la RTF 13558-3-2009 respecto a los gastos realizados para mantenimiento de una carretera.

Asimismo, en atención a ello, resulta pertinente referirse a otros casos como los señalados en la RTF N° 00657-4-1997 de fecha 17 de junio de 1997 en su sexto considerando, en donde se aprecia la orientación en sentido directo que se toma al concepto del gasto propio descartándose la deducibilidad de gastos ajenos al mismo. En esa misma línea, el Tribunal se pronuncia a través de la expedición de las RTF N° 01051-3-1998 de fecha 27 de noviembre de 1998, y 00670-2-2002 de fecha 08 de febrero de 2002, reiterando una posición acerca de la consideración de los gastos bajo un criterio de causalidad directa.

En contraposición a esta postura, también es importante señalar que paralelamente el Tribunal Fiscal por esos años utiliza el criterio amplio, el cual se aprecia por ejemplo en la RTF N° 00612-4-2000 de fecha 18 de julio de 2000, a través del cual el Tribunal Fiscal desarrolla en este caso la amplitud de criterio respecto a los gastos efectuados por concepto de seguridad particular a los familiares de trabajadores de un establecimiento minero el cual se encontraba a una distancia alejada de las localidades más cercanas de su ubicación. Siendo ello así, el Tribunal considera que a pesar de tratarse de gastos utilizados para el beneficio de personas que no se encuentran comprometidas con las labores propias de la empresa sino a familiares de estos, al ser trabajadores que se encuentran laborando en circunstancias especiales al permanecer periodos largos en las instalaciones mineras, resulta razonable aceptar los gastos efectuados para brindar seguridad a sus familiares permiten brindar tranquilidad y despreocupación en sus labores, por lo que se considera un requisito para la prestación de sus servicios. (RTF 612-4-2000, 2000, pág. 2)

De esta manera, el Tribunal decide la aprobación de la deducción de dichos gastos. En este caso, se aprecia que la evaluación y análisis respecto de la prescindencia de los gastos queda de



lado, al considerarse en su lugar la necesidad que era la prestación de un servicio eficiente de los trabajadores y la relación que eso tenía con la seguridad de sus familiares.

Asimismo, el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 01424-5-2005, determina bajo un criterio amplio que existe razonabilidad en los gastos efectuados por el contribuyente quien adquirió insumos agrícolas para utilizarlos a través de sus programas sociales y medio ambiente, otorgándose el crédito fiscal. Sin embargo, el reparo se mantuvo por la Administración Tributaria y no se aceptó el gasto debido a que el contribuyente no logró presentar documento alguno que sustentara la operación realizada. Sin embargo, a pesar de los criterios antes mencionados, no se aprecia en realidad en ninguno de ellos criterios directrices que definan el reconocimiento de la causalidad en su sentido amplio.

En tanto, se puede apreciar que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal no cambiaran de paradigma sino hasta la emisión de la casación N° 2743-2009 LIMA, en donde se da un punto de inflexión acerca de las consideraciones tributarias de deducibilidad de este tipo de gastos, por cuanto antes de la expedición de esta generalmente como hemos apreciado los gastos por RSE eran considerados como liberalidades.

Considerando los lineamientos de la casación antes establecidos se emiten pronunciamientos como los referidos en la RTF 18397-10-2013 en donde la controversia se suscita en torno a los reparos de SUNAT sobre los gastos por mejoramiento de carreteras que conducía a su centro de operaciones efectuados por una empresa minera la cual también beneficiaba a las comunidades cercanas a las zonas de operaciones efectuados por SUNAT considerándose liberalidades no deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Al respecto, el Tribunal Fiscal resuelve que los gastos antes señalados no son actos de desprendimiento voluntario sino más bien responden a una obligación asumida con motivo del otorgamiento de una concesión. En ese sentido, el Tribunal Fiscal reconoce que los gastos por mantenimiento de carreteras en cuestión sería usada principalmente para el transporte del mineral que usaba la empresa cumpliendo el Principio de Causalidad ya que de lo contrario se hubiera incurrido en mayor costo. Asimismo, se descartan criterios complementarios como consideración del gasto indispensable y obligatorio para efectos de su deducción.

Ahora bien, en lo que respecta a los pronunciamientos de los últimos años, a pesar de que los criterios del Tribunal han ido flexibilizándose sobre todo a partir de la sentencia de casación N° 2743-2009-LIMA, los criterios adicionales como el carácter de gasto extraordinario, indispensable y que no tenga en principio un propósito de beneficio a las comunidades sobre un servicio a cargo del Estado, aún perduran en las exigencias establecidas del Tribunal Fiscal para considerar a un gasto como necesario lo que a su vez determinaría la deducibilidad del mismo, tal como se indica en la expedición de la RTF 09780-1-2019, los cuales tal como evidenciar no serían exigencias contempladas en la LIR y que no guardan relación a un enfoque amplio del Principio de causalidad.

### **3.3. La situación de los desembolsos generados en el marco de la emergencia sanitaria generada por la pandemia de COVID 19 y su repercusión en el aspecto tributario respecto a la evaluación de su deducibilidad.**

La situación sanitaria en nuestro país provocada por la pandemia del COVID 19 ha provocado que muchas empresas del sector tengan la necesidad de asumir diversos gastos a fin de mantener la continuidad de sus operaciones y ahora velar por la seguridad sanitaria de sus trabajadores.

Por tanto, es importante evaluar si en efecto estos desembolsos realizados en el marco de esta coyuntura que ha afectado económicamente a las mismas encuentran una consideración en su deducibilidad por parte de la Administración Tributaria de acuerdo con los criterios antes revisados como el de fehaciencia de los gastos, Principio de Causalidad, devengo del gasto y formalidad del gasto.

En lo que concierne a la fehaciencia de los gastos, debe tenerse claro y presente que la Administración Tributaria en un eventual proceso de fiscalización en primer lugar siempre inicia con la verificación de la documentación sustentatoria de las operaciones realizadas por el contribuyente inspeccionado respecto del tributo y periodo correspondiente, por lo que en diversas ocasiones se ha reparado en los gastos desembolsados toda vez que las empresas no presentan una documentación mínima probatoria desconociendo incluso lo dispuesto en el

numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario. Sin embargo, también se puede apreciar que la Administración Tributaria en ocasiones ha desconocido las operaciones que las empresas si habían realizado alegando que los documentos presentados no son lo suficientemente probatorios deviniendo en una postura arbitraria en determinados procedimientos de fiscalización.

En lo que refiere al cumplimiento del Principio de Causalidad, como bien se ha revisado en el marco teórico de la presente investigación, este principio configura uno de los elementos principales para la deducción de gastos, encontrando relación con la necesidad de la realización de los desembolsos para el mantenimiento de la fuente productora o estar vinculado a la generación de renta.

Sobre la Causalidad de los gastos, el Tribunal Fiscal ha señalado a través de diversa jurisprudencia que este principio puede ser analizado desde dos perspectivas distintas, esto es bajo el sentido amplio considerándose que el gasto no propiamente se encuentre vinculado directamente a la actividad de la empresa pero que el gasto sea imprescindible a desembolsarse para el mantenimiento de su fuente productora, o bien bajo el sentido estricto, en la cual solo se puedan considerar solo las erogaciones necesarias para el desarrollo de la actividad, este último lectura como ya se ha revisado no podría considerarse como una interpretación correcta del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y lo que refiere respecto a la necesidad del gasto.

Ahora bien, durante el estado de emergencia nacional, las empresas, incluidas las del sector extractivo, han incurrido en diversos gastos relacionados a la protección de los trabajadores en salvaguarda de su salud, productos de desinfección, así como gastos adicionales asumidos en favor de los trabajadores, etc., los cuales se han generado a efectos de contener los embates económicos que han afectado a todas las actividades económicas y que han sido necesarios llevar a cabo para el mantenimiento de la fuente productora de la renta, en diversas ocasiones debido a los requerimientos del Estado para que las empresas continúen brindando sus servicios en el marco de los protocolos de bioseguridad que se han establecido.

En el caso de la adquisición de vacunas, se tiene que su importación por el sector privado es puesta a disposición de CENARES considerándose como gasto de la empresa de acuerdo con lo

establecido en el artículo 3 de la Ley 31225, mientras la emergencia sanitaria perdure de acuerdo con su última declaración bajo lo dispuesto por Decreto Supremo N° 031-2020-SA y sus subsecuentes prórrogas. De esta manera, considerando que estos gastos se sustentan en el mantenimiento y preservación de la salud de los trabajadores en el marco del Plan Nacional de Vacunación contra el COVID 19 y que ello no encuentra prohibición en el ordenamiento tributario, deben ser considerados como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Asimismo, entre otros de los gastos de mayor concurrencia por parte de las empresas del sector en esta coyuntura sanitaria, se encuentra la de practicar los exámenes médicos al personal, por lo que, a fin de brindar las garantías al derecho de los trabajadores a la seguridad y salud en el trabajo ante el riesgo epidemiológico, se publicó la Ley 31246 aplicable para el sector público y privado en todas sus regímenes y modalidades laborales.

Ahora bien, se tiene que la obligación de practicar exámenes médicos a los trabajadores conlleva una regularidad de dos años, y facultativos al momento de su salida de acuerdo con el artículo 49 de la Ley de Seguridad y Salud en el Trabajo y precisamente en lo concerniente a esta obligación en una emergencia sanitaria, el deber de prevención y vigilancia respecto a la situación de los trabajadores se hace necesario a fin de tratar de contener la propagación de la enfermedad y pueda perjudicar el desarrollo de la actividad, por lo que esta práctica se constituye esencial en cuanto al realizar estos desembolsos se evita que la productividad de la empresa sea afectada por la COVID 19.

**TABLA 1.**

<b>CUADRO RESUMEN DE ANALISIS DE JURISPRUDENCIA TRIBUNAL FISCAL</b>			
<b>RESOLUCIÓN O SENTENCIA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PRONUNCIAMIENTO SUNAT</b>	<b>PRONUNCIAMIENTO TRIBUNAL FISCAL</b>
<b>RTF 1932-5-2004</b>	<b>ENTREGA DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y CONSTRUCCIÓN DE CARRETERA A CARGO DEL ESTADO</b>	SUNAT repara el gasto por concepto de entrega de energía eléctrica a la comunidad campesina de Condorcocha, manteniendo el reparo, toda vez que la	Respecto a los gastos por entrega de energía eléctrica, no se puede acreditar fehacientemente dicho reparo, por lo que al no haberse acreditado que existiera una obligación legal o contractual que se

		<p>empresa no llego a sustentar fehacientemente dicha obligación contraída. Así mismismo, respecto a la deducción por mantenimiento de carreteras la Administración repara dicho gasto por ya haberse realizado el devengo en el año 1998. (RTF 1932-5-2004, 2004 pág. 9)</p>	<p>vincule a dicho gasto, no procedería su deducción. En lo referido a los gastos desembolsados por la construcción de mejoramiento de carreteras, se señala que estos gastos no revisten de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce por lo que se cataloga como una liberalidad. (RTF 1932-5-2004, 2004 pág. 10)</p>
<p><b>RTF 13558-3-2009</b></p>	<p><b>GASTOS POR CONSTRUCCIÓN DE UN PUENTE Y CARRETERA.</b></p>	<p>La Administración Tributaria indica que el gasto cuyo destino es el financiamiento de la construcción de una obra de servicio público cuya propiedad o derechos para su ejecución no han sido otorgados por el Estado constituyen en este caso como una liberalidad y que la adenda firmada no constituiría no es una obligación legal o contractual para efectuar dichas obras. (RTF N° 13558-3-2009, 2009, pág. 2 y 3)</p>	<p>Se sostiene que, si bien el gasto proviene de un contrato con el Estado, ello no se considera suficiente para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, ya que la donación también constituye un contrato entre partes, por lo que decidió mantener el reparo establecido. (RTF N° 13558-3-2009,2009, pág. 4)</p>
<p><b>RTF 16591-3-2010</b></p>	<p><b>ENTREGA DE BIENES A COMUNIDAD NATIVA PARA EVITAR POTENCIAL CONFLICTO SOCIAL</b></p>	<p>No son gastos causales por lo que las “acciones cívicas” realizadas por la empresa en favor de las comunidades, toda vez que no se ha determinado la existencia fehaciente de pruebas que acrediten la vinculación de tales entregas con el giro del negocio por lo que las considera como liberalidades. (RTF 16591-3-2010, 2010, págs. 1 y 2)</p>	<p>Los mencionados gastos no constituían liberalidades pues aplicando un criterio amplio de evaluación y análisis dichas erogaciones estaban destinados a garantizar el normal funcionamiento de las actividades económicas a través de la continuidad de sus operaciones petrolíferas. De esta manera, se tiene que el otorgamiento de bienes a favor de la comunidad no constituía un desprendimiento, sino que dichos gastos se encontraban dentro de un programa integral de RSE que tenía como finalidad evitar conflictos sociales que peligran a la fuente de renta, fueron considerados como deducibles a efectos de su deducibilidad en el impuesto a la renta. (RTF 16591-3-2010, 2010 págs. 3 y 4)</p>

<p align="center"><b>RTF 12352-3-2014</b></p>	<p align="center"><b>ENTREGA DE BIENES Y SERVICIOS A COMUNIDADES NATIVAS ALEDAÑAS A LAS ÁREAS QUE OPERAN LAS EMPRESAS</b></p>	<p>Se observó los gastos incurridos por la empresa consistente en determinados bienes y servicios, considerándolos como actos de liberalidad debido a que las mismas no cumplen con el principio de causalidad. (RTF N° 12352-3-2014, 2014, pág. 11)</p>	<p>El contribuyente acreditó fehacientemente la existencia de un riesgo potencial en la continuidad de las actividades operativas como producto de la intervención de los pobladores locales, además de ello acreditó que las erogaciones efectivamente tuvieron destinatarios concretos e identificables, evidenciándose a través de los desembolsos una finalidad de mantener el desarrollo normal de sus actividades, dejándose sin efecto el reparo realizado por SUNAT. (RTF N° 12352-3-2014, 2014 pág. 11 y 12)</p>
<p align="center"><b>RTF 18397-10-2013</b></p>	<p align="center"><b>CONVENIOS MARCO SUSCRITOS CON LAS COMUNIDADES ASENTADAS EN EL ÁREA DE INFLUENCIA DE LAS ACTIVIDADES MINERAS</b></p>	<p>La Administración Tributaria considera que para que sean deducibles los gastos por concepto de mejoramiento de carreteras, los mismos deben tener la calidad de extraordinarios e indispensables, de acuerdo con el argumento sostenido por el Tribunal Fiscal a través de la RTF 1932-5-2004, lo cual no es precisamente el caso, puesto que se trata de una actividad de competencia estatal. (RTF N° 18397-10-2013, 2013 pág. 25.)</p>	<p>El Tribunal levantó el reparo señalando que los gastos efectuados por RSE no constituyen actos de liberalidad, sino por el contrario son instrumentos legítimos que utilizan las empresas para la generación y/o mantenimiento de su fuente de ingreso enmarcándose en lo especificado en el artículo 37° de la LIR, habiendo sido realizadas para dar cumplimiento a su compromiso con el Estado. (RTF N° 18397-10-2013, 2013 pág. 26)</p>
<p align="center"><b>RTF 9780-1-2019</b></p>	<p align="center"><b>MEJORAMIENTO DE UN PUENTE QUE SE UTILIZA PARA EL TRANSPORTE DE MINERALES</b></p>	<p>La Administración Tributaria por su parte sostiene que en lo que refiere a infraestructura de carácter público serán deducibles siempre y cuando en la parte de servicio público se cuente con una resolución expedida por la Dirección General de Minería. (RTF N° 9780-1-2019, 2019 pág. 4)</p>	<p>El Tribunal Fiscal, considera que, si bien se reconoce eventos que obstaculizaron el transporte de los minerales lo que ocasione entorpecimiento del desarrollo de la empresa minera, observo que no existe evidencia suficiente en la cual se pueda determinar el riesgo en su continuidad debido al daño producido en la infraestructura del puente, por lo que no se puede dilucidar que el mencionado gasto ha sido indispensable y extraordinario. (RTF N° 9780-1-2019, 2019, pág. 8)</p>

## CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

A partir de la revisión del tratamiento tributario de los principales gastos incurridos por RSE efectuado por las empresas extractivas, y las consideraciones sobre su deducibilidad, se puede observar que la evaluación de gastos en este sector ha planteado diversos desafíos, toda vez que muchos de ellos se encuentran relacionados a importantes desembolsos que han sido dirigidos a la puesta en marcha de proyectos sociales, los cuales han tenido incidencia en el desarrollo y progreso de la calidad de vida de las poblaciones asentadas cerca de la zona de proyectos, así como en sus principales actividades económicas como la agricultura y ganadería a través del apoyo logístico y económico en la adquisición de mejores bienes y recursos para mejorar su desarrollo en tanto además sea sostenido o enmarcado en un programa social tal como lo señala el caso plasmado en la RTF 16591-3-2010 sobre entrega de víveres a una comunidad nativa.

No obstante, existe otros gastos, los cuales han requerido mayor exigencia por parte de las empresas, ya que muchos de ellos han servido para el financiamiento de obras públicas como mejoramiento de carreteras o construcción de nueva infraestructura, lo cual ha conllevado determinar su necesidad y relación con el giro del negocio, entendiendo que estas empresas no precisamente tienen como principal actividad la realización de este tipo de infraestructura tal como se ha planteado en la RTF 1932-5-2004 a cargo de las empresas extractivas, el cual reviste de importancia toda vez que muchos de los criterios utilizados para efectos de la evaluación de la deducibilidad de este tipo de gastos fueron desarrollados por el Tribunal Fiscal a partir de desembolsos efectuados por las empresas del sector, considerándose además lo señalado en la jurisprudencia a nivel judicial a partir de lo expuesto en la Sentencia de Casación 2743-2009-LIMA y lo expuesto en la sentencia recaída en el Expediente 0048-2004-AI-TC, tomándose en consideración lo señalado en las conclusiones establecidas en el capítulo del marco teórico de la presente investigación referidas a la naturaleza conceptual de la RSE y su trascendencia a nivel tributario como gasto deducible a efectos de la determinación del impuesto a la Renta, podemos señalar que en la actualidad la importancia de dicho mecanismo empresarial radica en que más allá de la rentabilidad económica, su implementación implica el desarrollo sostenible y armonioso con las poblaciones cercanas permitiendo implementar canales de comunicación con los grupos de interés lo que permite generar mayor confianza de las comunidades cercanas e

indirectamente disipar potenciales situaciones conflictivas, que signifiquen una paralización o disrupción en la continuidad de las operaciones de cualquier actividad extractiva, lo que debería ser tomado en cuenta por la Administración Tributaria a fin de considerar este tipo de gastos como deducible debido a que cumplen los parámetros establecidos del Principio de Causalidad de gastos planteados en la hipótesis del presente trabajo, por lo que de acuerdo a ello, se procederá a revisar cada uno de los criterios vitales y de suma importancia a efectos de la evaluación de los gastos por RSE atendiendo a la normativa prevista en el Código Tributario, la Ley de Impuesto a la Renta y los requisitos formales.

En ese sentido, con la finalidad de esbozar una definición sobre lo concerniente a las acciones por Responsabilidad social, y de acuerdo a los antecedentes históricos revisados en la presente investigación, los cuales han delimitado el desarrollo progresivo de la actividad minera y energética en el Perú, sin dejar de lado los diversos problemas que se han suscitado por la falta de una correcta gestión de relaciones con sus *stakeholders*, se puede observar que ante la decisión de muchas empresas extractivas que han adoptado en sus políticas empresariales la implementación de programas sociales que conlleva la entrega de bienes incluidos dentro de un programa de “acción cívica” por parte de una empresa petrolera tal como lo refiere el contribuyente en la RTF 16591-3-2010 y que fue aceptada como gasto deducible por el Tribunal Fiscal, las mismas han utilizado este mecanismo para aprovechar en establecer una comunicación horizontal que ha tratado de estructurarse en elementos valorativos como la transparencia y la confianza que han buscado contribuir con su desarrollo, ya que el establecimiento de dicha relación al encontrarse dentro de una política empresarial beneficiosa con la población ha servido como un mecanismo indirecto de prevención de prevención de potenciales conflictos sociales, por lo que se torna imprescindible que las mismas tengan una participación activa teniéndose en cuenta que dichas prestaciones no son hechos aislados sino constituyen la búsqueda de armonizar sus intereses económicos legítimos con los intereses propios de la comunidad y la sociedad en general.

Frente a lo mencionado se acepta la hipótesis que señala que la Responsabilidad social empresarial es un concepto que no solo se limita al aspecto económico, sino responde a las necesidades de los grupos de interés tal como lo señalaba (Bowen, 1971) de acuerdo con su



explicación referida en el marco teórico de la presente investigación. Asimismo, se tiene que las acciones planteadas en los diferentes casos planteados aprobados en su deducibilidad como lo planteado en la RTF 16591-3-2010 o los gastos suscitados por mantenimiento de carreteras aprobados igualmente por el Tribunal relacionados a convenios marco suscritos con las comunidades convergen a lo planteado por (Velasco, 2005) en su conceptualización de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) el cual implica compromisos asumidos con el Estado u otras organizaciones sociales. En tal sentido, bajo lo referido anteriormente y considerando además lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el EXP. 048-2004-PI/TC en su párrafo 24 en la que señala que la RSE se constituye en una obligación ineludible, y que no se encuentra limitada a lo estrictamente jurídico, sino que se debe mantener un enfoque que se sostenga en la adopción de compromisos que favorezca incluso a través de la inversión en el desarrollo de las comunidades y la conservación del medio ambiente en donde se asientan se debe considerar que la RSE debe entenderse como un conjunto estratégico de políticas que las empresas y en general cualquier organización aplica en favor de la sociedad, y que permite si es adecuadamente llevada a cabo como una herramienta que permite evitar potenciales conflictos sociales y un desarrollo en conjunto con la sociedad y el entorno en el cual se encuentra.

En lo que respecta al tratamiento tributario de este concepto, se ha podido advertir que por parte de las autoridades tributarias la deducibilidad de este concepto ha derivado en una situación de incertidumbre para los contribuyentes que han realizado este tipo de desembolsos, toda vez que la postura restrictiva del Principio de Causalidad de los gastos tomada en cuenta por SUNAT no ha permitido aceptar como deducible dicha erogación.

De esta manera, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal tampoco han permitido observar un lineamiento uniforme, evidenciándose un criterio distinto de acuerdo con cada caso como por ejemplo lo expuesto en la RTF 1932-5-2004 en donde se desestimaron los gastos por construcción de carretera y suministro de energía a favor de una comunidad, debido a que la obra en cuestión correspondía ser construida por el Estado por lo que fue catalogado por el Tribunal como un acto de liberalidad. Situación contraria ocurre la RTF 18397-10-2013 respecto a los gastos desembolsados por una empresa para realización del mejoramiento de carreteras,

adoptándose en esta oportunidad un criterio amplio considerándose a dichos gastos como un mecanismo legítimo aplicado por los contribuyentes de este sector para la generación y/o mantenimiento de su fuente de ingreso enmarcándose en lo especificado por el artículo 37° de la LIR.

En lo que refiere a su análisis en instancias judiciales, la CASACIÓN 2743-2009-LIMA emitida por la Corte Suprema de Justicia, acepta la hipótesis general que establece que los gastos desembolsados por el concepto de RSE deben ser deducidos a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera categoría, toda vez que cumplen con el Principio de causalidad de los gastos señalada en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la renta.

De esta manera, de acuerdo con la problemática suscitada, los antecedentes jurisprudenciales antes expuestos, y teniéndose presente que el objetivo principal de la presente investigación ha sido demostrar si en efecto los gastos por RSE cumplen los requisitos sustanciales y formales para ser catalogados como gastos deducibles a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera categoría, toda vez que cumplen con el Principio de causalidad señalada en el artículo 37° de la LIR y analizando los resultados del análisis jurisprudencial, se puede apreciar que estas postura guardan relación con lo establecido por los autores referenciados en el marco teórico del presente trabajo, siendo ello así podemos evidenciar de la problemática suscitada que el concepto de RSE al no delimitarse bajo un concepto definitivo y ser pluridimensional ha conllevado a generar dificultades en torno a su deducibilidad para fines del Impuesto a la renta, tal como lo señalaba Guadamillas, Santos, & Espinosa (2009).

En efecto, se ha podido apreciar del análisis de la jurisprudencia administrativa, que el criterio manejado por el Tribunal Fiscal ha ido modificándose, desde una perspectiva restrictiva en un primer momento tal como lo analizamos en la evaluación de la RTF 1932-5-2004, desconociendo el gasto por construcción de carreteras y suministro de energía eléctrica a favor de una comunidad campesina hasta flexibilizarse y ampliar el criterio utilizado para la deducción de este tipo de gastos como lo expuesto en la RTF 18397-10-2013 en el que levantó el reparo observado por la SUNAT, considerando a estos gastos como instrumentos legítimos de gestión utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de su fuente de ingreso

enmarcándose en lo especificado en el artículo 37° de la LIR, habiendo sido realizadas para dar cumplimiento a su compromiso con el Estado.

De acuerdo con ello, es importante poder entender que cada gasto desembolsado por el concepto de RSE, si bien guarda una cierta similitud en el concepto, en ambas situaciones corresponde a servicios o bienes distintos, por lo que se aprecia que la jurisprudencia administrativa en materia tributaria para la evaluación de estos gastos no tiene una línea interpretativa única, debido a que estos al tener una naturaleza conceptual interdisciplinaria están relacionados a las actividades que cada empresa pueda tener. En el caso de las actividades extractivas, estas erogaciones se encuentran relacionadas a sus necesidades propias, las cuales pueden contemplar desde gastos por entrega de bienes y servicios a las comunidades aledañas que tiene la finalidad de evitar potenciales conflictos sociales hasta la construcción o mantenimiento de vías de comunicación como carreteras por necesidad de transporte de la carga de mineral.

En lo que refiere al tratamiento tributario de los gastos por responsabilidad social, se puede apreciar precisamente que los gastos por RSE señalados en la RTF 16591-3-2010 habiendo sido reconocidos por el Tribunal Fiscal como deducibles, dichos gastos han obedecido a desembolsos destinados a evitar conflictos sociales. Además, el Tribunal reconoce que, siendo un gasto indirecto, su erogación responde al riesgo que puede existir una paralización de las operaciones de la empresa petrolera.

Esta postura del Tribunal sobre el reconocimiento de dicho gasto nos puede brindar una muestra de que este tipo de gastos según las circunstancias que atraviesa la empresa a pesar de ser indirectos y no contribuir directamente a la productividad de la empresa, en este caso ha sido considerado necesario a efectos de evitar un potencial conflicto social. Siendo ello así se puede apreciar que si bien en un inicio tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal sostenían criterios restrictivos de alguna forma por desestimar lo que comprendía un gasto de esa naturaleza, posteriormente se toma una postura más adecuada para su deducibilidad, dicho cambio de postura se encuentra acorde a lo referido RSE referido por García Guardia & Llorente Barroso,

en la que señala que el término ha evolucionado desde una perspectiva complementaria e incluso opcional hasta una concepción de mayor responsabilidad y compromiso.

Asimismo, se encuentra en concordancia con lo detallado por Jorge Picón Gonzales quien señala bajo el término de “gasto social” al apoyo empresarial brindado a las poblaciones cercanas a los centros de explotación y que su deducibilidad será considerada en caso dichas erogaciones tengan como objeto la producción de renta gravada o mantener la fuente de acuerdo con el artículo 37° de la LIR, teniendo asimismo destinatarios concretos e identificados. (Picón Gonzales, 2011).

Finalmente, cabe precisar que dicho concepto se encuentra diferenciado de las actividades filantrópicas, liberalidades o simples donaciones, entendiendo que la Responsabilidad social es parte de una estrategia integral que busca un equilibrio entre los intereses de la empresa y los de la sociedad en donde se asientan constituyendo una visión de negocio en donde confluyen los objetivos de rentabilidad garantizando la sostenibilidad del proyecto y generando mayor bienestar para la sociedad local, por lo que la RSE comprende una visión empresarial de compromiso voluntario que permita involucrar el desarrollo sostenible de la misma y de la sociedad en su conjunto.

En lo que respecta al tratamiento legal de la responsabilidad social empresarial y fuera de lo establecido en los instrumentos internacionales aplicados en la actualidad por las empresas que han intentado dotar de contenido a la figura de RSE buscando garantizar su cumplimiento en la actividad empresarial, si bien la conceptualización no se define claramente en el amplio espectro normativo toda vez que se ha encontrado diseminada en diversa normativa como la Ley 30424, que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas a través de los programas y prácticas de *compliance*. En el aspecto ambiental, como por ejemplo la Ley 30884 que regula el uso del plástico o iniciativas legislativas como Ley General de Residuos sólidos que exige un mejor manejo por parte de las empresas. Asimismo, lo señalado por ejemplo en la Resolución N°033-2015/SMV/01 en donde se exige que las empresas presenten un Reporte de Sostenibilidad Corporativa.

En ese sentido, en nuestro país como bien se puede apreciar se maneja un modelo de Estado mediador debido a que la regulación existente relacionada a la RSE se ha originado por la presión social, por lo que las autoridades han tenido que mantener un rol conciliador, sin dejar de lado la atención de las demandas sociales; sin embargo, debería tomarse en cuenta una postura promotora de este tipo de acciones, como ejemplo lo que se realiza a nivel laboral con el Programa Perú Responsable en donde mediante una certificación se premia las empresas que cumplan con determinados estándares de RSE, por lo que se podrían proponer medidas vinculantes en donde se establezcan su cumplimiento sin dejar de lado por supuesto la autorregulación propia de las empresas, las cuales tienen una información mucho más específica y conocen el comportamiento de sus consumidores los cuales son los que muchas veces condenan o premian las prácticas empresariales.

En lo que respecta a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, se puede advertir que a través de lo señalado en el Expediente 0048-2004-AI/TC, la Responsabilidad social ha sido revestido de relevancia legal dentro de un Estado constitucional de derecho, toda vez que se alude expresamente a la relación de las empresas con las demandas sociales y ambientales a través del comercio, por lo que ser socialmente responsable según el Tribunal no solo significa cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino por el contrario ir mucho más allá teniendo una visión amplia de las circunstancias y situaciones invirtiendo en el entorno local en donde se podrían encontrar las inversiones cooperando así con el desarrollo de las comunidades aledañas al proyecto. Siendo ello así, el Tribunal señala que, en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, la RSE se constituye como exigible de forma ineludible y en lo que respecta a la situación medioambiental el aspecto preventivo debe ser algo primordial a efectos de que perdure la conservación.

De esta manera, entendiendo el papel que cumple la empresa como generador de desarrollo y progreso dentro del modelo de Estado Constitucional, se puede vislumbrar el fundamento constitucional que lo sustenta, el cual trasciende a través del principio de solidaridad y que se encuentra relacionado con el deber de contribución y la capacidad contributiva de cada administrado, el cual se relaciona claramente con la generación de bienestar social, por lo que la

deducibilidad de estos gastos también encuentra sustento constitucional y tributario a efectos de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría.

En lo que respecta al cumplimiento del Principio de Causalidad por parte de los gastos por RSE, se tiene que la presente investigación después haber revisado los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y las posturas tomadas por la Corte Suprema de Justicia, se decantan por un análisis amplio del artículo 37° del TUO del Impuesto a la Renta tal como lo sugiere (Bravo Cucci, 2014), y sean necesarios tal como indica (García Quispe, 2011) y existiendo una relación de causalidad con las actividades productoras de renta tal como señala (Apaza, 2008).

En ese sentido, de lo revisado en la jurisprudencia referida explícitamente a los gastos por responsabilidad empresarial destinados a bienes o servicios en favor de las comunidades referidas en las RTF 16591-3-2010 y RTF 12352-3-2014 las cuales fueron aprobadas en su deducibilidad debido al cumplimiento de su causalidad, estas responden cabalmente a lo sostenido por la autora (Huamán Luna, 2019) en que el criterio amplio es el que debe aplicarse para determinar la deducción de los gastos tomando en consideración del criterio de potencialidad del gasto basado a su vez en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, toda vez que dichas erogaciones al tener la finalidad de reducir o atenuar los conflictos sociales que posiblemente paralizarían las actividades productivas, si bien no constituyen un ingreso constituyen una herramienta indispensable para que nuevos proyectos sean viables, los cuales tendrán que estar en concordancia con el desarrollo social.

Asimismo, se puede observar que las consideraciones sobre los gastos por RSE aprobados por el Tribunal Fiscal coinciden con lo establecido en la hipótesis sostenida por (Suarez Delgado, 2018) ya que la misma considera que estas deben ser deducibles por su carácter de necesarias para el mantenimiento de la fuente generadora. De la misma forma de lo revisado en la RTF 18397-10-2013 al aprobarse dichas erogaciones por mantenimiento de carreteras por parte del Tribunal, dicha evaluación coincide con la postura sostenida por (Serrano Barrón, 2017) y que de acuerdo a las consideraciones establecidas por el Tribunal Constitucional en lo que respecta los fundamentos constitucionales de la RSE y la postura amplia sostenida en la RTF 16591-3-2010 y 18397-10-2013, dichas consideraciones coinciden con lo planteado por (Benites Mendoza, 2017),

al considerar una postura amplia de la necesidad y que la misma se encontraría relacionada con la obtención de un beneficio para la sociedad.

En lo que respecta a los presupuestos para la aplicación del Principio de Causalidad, sobre el particular el Tribunal ha sostenido que en lo que respecta a la necesidad del gasto para producir y/o mantener su fuente generadora, según lo expresado en la RTF 18397-10-2013, en dicha oportunidad se tomó en cuenta lo dispuesto en un caso similar visto por la Sala Civil de la Corte Suprema en la apelación 2952-2008-LIMA en donde se resolvió declarar fundada la demanda interpuesta por la recurrente respecto a la RTF 4807-1-2006, disponiéndose la emisión de un nuevo pronunciamiento en relación a gastos incurridos por el contribuyente con la finalidad de mantener o mejorar una carretera sin considerarlas como liberalidades sino como gastos necesarios para la generación de renta y normales tal cual se observaron de las circunstancias evaluadas. En ese sentido, al tomarse como referencia dicha postura se resaltó la tendencia de cambio de criterio sobre el gasto en función al precepto de necesidad y desestimando el criterio que requería como exigencia que dicho gasto responda una característica de indispensable ya que no se encontraba dentro de los alcances de la relación causal.

En lo que respecta al tema de la fehaciencia de los gastos, dicho principio esta referido a la presentación de adecuada sustentación de las operaciones realizadas en caso el contribuyente sea pasible de una fiscalización tributaria, por lo que si se busca la deducibilidad de los gastos desembolsados por concepto de RSE, dichas erogaciones deben estar incluidas dentro de la conformación de un planeamiento tributario que considere documentación fidedigna y contundente que demuestre la realidad de las operaciones. Siendo importante tener en cuenta que la SUNAT en lo que concierne a sus procedimientos de fiscalización lo primero que toma en cuenta antes de observar otros elementos como la causalidad y otros presupuestos es advertir si efectivamente a nivel formal se cumplen los requisitos probatorios que sustentan dicho gasto y que demuestren la realización real de dichas operaciones.

Siendo ello así, de las posturas plasmadas en la jurisprudencia administrativa se resalta la falta de unidad en las posturas tanto de la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal como consecuencia de una visión al restrictiva conjunta del Principio de Causalidad que

posteriormente fue cambiándose por una de corte amplio por parte del Tribunal Fiscal, por lo que compartimos lo sostenido por (Matteucci, 2010) en el sentido que para apreciar realmente si un gasto es deducible aplicar una interpretación teleológica del artículo 37° de la LIR o la interpretación sistemática señalada por (Duran Rojo, 2009). Asimismo, debemos señalar que la deducibilidad no solo se da cumpliendo el Principio de Causalidad, sino que estos gastos deben cumplir otros preceptos concurrentes como razonabilidad, proporcionalidad, usos y costumbres respecto al sector económico en donde se desarrolla la organización empresarial. A su vez deben acreditarse, con medios probatorios que acrediten fehacientemente las operaciones realizadas.

Finalmente, en lo que refiere a la discordancia de criterios suscitados en torno a la deducibilidad de los gastos por RSE, si bien de lo revisado no hemos encontrado una directriz única que constituya un precedente de observancia obligatoria y no exista un tratamiento definido de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la deducibilidad, no podemos sugerir la inclusión de un literal dentro la normativa toda vez que consideramos esto desnaturalizaría la voluntariedad que atañe precisamente a esta figura surgida de la autonomía y decisión empresarial por lo que se debe evaluar caso por caso y se puedan brindar en lo posible mayor certeza a los contribuyentes.

En ese sentido, concluimos que dentro de la lista de gastos que se señalan en el artículo 37° de la LIR no debe ser considerada como taxativa o cerrada, la vinculación generada debe comprenderse de forma amplia, abarcando no solo erogaciones indispensables para la generación de renta, sino las que potencialmente puedan coadyuvar al mantenimiento de su fuente. Asimismo, pueden incluirse diversos tipos de gastos que cumplan con los postulados que implican el cumplimiento del Principio de causalidad y no se encuentre prohibido expresamente por el artículo 44° de la LIR. En concordancia con lo expuesto, el aspecto determinante es el criterio concurrente de necesidad del gasto el cual viene darse por la finalidad que buscan los gastos a evaluar, y no por su característica de indispensable.

La postura amplia sobre la determinación de la deducibilidad de los gastos incurridos por las empresas por RSE, en la presente coyuntura sanitaria debido a la pandemia por COVID 19, ha tenido una importancia gravitante en los desembolsos de las empresas durante estos últimos



años, ya que durante esta emergencia nacional estas han incurrido en diversas erogaciones para salvaguardar la seguridad sanitaria de los trabajadores, y cumplir los protocolos de bioseguridad exigidos por las últimas disposiciones normativas, por lo que será preciso si en efecto cumplen cada uno de los criterios concurrentes exigidos para la evaluación de la deducibilidad en el marco del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, tal como se ha mencionado anteriormente en el capítulo de la problemática sobre este tipo de gastos, antes de verificar si en efecto el tipo de gasto cumple el Principio de Causalidad, se debe verificar como en cualquier proceso de fiscalización tributaria si el contribuyente ha presentado documentación sustentatoria suficiente del periodo tributario correspondiente que le permita afrontar la inspección sin contingencias.

La fehaciencia de los gastos, la cual no es propiamente un principio previsto en la normatividad tributaria, por lo que se encuentra precisamente vinculada a la sustentación de las operaciones realizadas, por lo que, en estas actuales circunstancias sanitarias, ante todo las adquisiciones realizadas las cuales son necesarias para la continuidad de las operaciones en esta coyuntura deben ser debidamente sustentadas.

En lo que respecta al cumplimiento del Principio de Causalidad, los gastos realizados ya sean debido a adquisición de vacunas, productos de desinfección, o gastos asumidos en favor de su personal, siendo primordiales cada uno de ellos en este contexto epidemiológico y considerando que cada uno de ellos responde a una necesidad para efectos de continuar con las operaciones y mantener la fuente productora o relacionado a potenciales ingresos, se encontrarían bajo lo dispuesto por el artículo 37 de la LIR. Cabe señalar que la aprobación de los gastos no estaría condicionado al éxito en la generación de ingresos, sino que lo que en efecto se considera es el destino del gasto a realizar, por lo que la gran mayoría de estos gastos se encuentran relacionados como hemos mencionado a la protección y mantenimiento de la fuente, además de que también responden a requerimientos por parte del Estado.

Asimismo, se tiene que toda la adquisición de materiales de bioseguridad como mascarillas, protectores, alcohol y gel sanitario se encontraría ligado al cumplimiento de los protocolos sanitarios impuestos por el Estado, por lo que, al no responder a liberalidades, deberían ser

considerados como deducibles siempre y cuando se cuente con la documentación sustentatoria y se cumpla las formalidades previstas en la LIR. Por tanto, resulta necesario comprender cabalmente el verdadero significado que tiene este compromiso que si bien es aplicado por las grandes empresas parte inicialmente de una aptitud ética y solidaria personal sobre las consecuencias que nuestras actividades dejan en la sociedad y en el ambiente en el cual vivimos.

Ahora bien, en la actualidad si bien las empresas han asumido el reto de implementar objetivos de desarrollo sostenible a través de programas de responsabilidad social, toda vez que muchas de estas iniciativas han partido de las exigencias del mercado, consumidores y el propio Estado demandando un cambio de paradigma en su visión de negocios e incorporando una mejor estrategia de sostenibilidad en el ámbito social y medioambiental. Esta tendencia se ha ido convirtiendo en cada vez más usual por la necesidad de encontrarse en un mundo de negocios relacionado con la dinámica social de su entorno.

En ese contexto, y dejando de lado el modelo de negocio tradicional en el que solo se priorizaba la maximización de utilidades para los accionistas, ahora las mismas bajo una visión más amplia de la situación de las compañías y las implicancias en su entorno, se ha establecido un marco regulatorio bajo la Ley 31072 y su reglamento por Decreto Supremo N° 004-2021-PRODUCE para cualquier persona jurídica societarias constituidas o por constituirse que tenga la voluntad de incluir en su modelo de negocio la generación de un impacto positivo en el medio social o medioambiental en el que se desenvuelve, por lo que se adquiere la categoría de BIC al momento de su inscripción en el Registros de Personas Jurídicas y conteniendo en su estatuto un propósito de beneficio, nuevos deberes y protecciones a los directores y transparencia de la información.

Siendo ello así, las empresas del medio están comenzando a observar que a través de este mecanismo se puede incorporar e implementar los principios que rigen la responsabilidad social empresarial; sin embargo, las personas jurídicas que opten por esta vía no obtendrán beneficios tributarios adicionales, a diferencia por ejemplo con la legislación colombiana (Ley 1901, publicada el 18 de junio del 2018) que regula esta categoría societaria en la cual establece

beneficios tributarios en el tratamiento de utilidades repartidas a través de acciones a los trabajadores de estas sociedades.

En ese sentido, si bien se puede rescatar el esfuerzo del Estado en medidas a afectos de promover las sociedades BIC, la carencia de beneficios tributarios resta estímulos para la incorporación de nuevas empresas bajo estas reglas que reconocen y brindar seguridad a las empresas que tienen este tipo de impacto, se deberían incidir en incorporar beneficios de orden fiscal para que se acojan nuevos emprendimientos y se incremente la inversión en el ámbito social y medioambiental.



## CONCLUSIONES

De lo expuesto podemos concluir que:

1. La Responsabilidad Social Empresarial (RSE) debe ser comprendida como un conjunto estratégico de políticas que las empresas aplican a través de programas de apoyo social a las comunidades o localidades asentadas en las inmediaciones de las áreas de operación, convirtiéndose en una importante herramienta que permite evitar potenciales conflictos sociales y un desarrollo en conjunto con la sociedad. Por lo que es importante señalar y dejar en claro que la Responsabilidad Social Empresarial se encuentra relacionada a un plan integral estratégico empresarial que encuentra su esencia en tratar de buscar la armonía de los intereses legítimos de toda empresa en generar valor para sus accionistas en consonancia con la generación de un beneficio que alcance no solo a sus clientes sino a toda la sociedad en su conjunto incluyendo el entorno en el cual se encuentra, por lo que si bien su puesta en marcha a través de la historia empezó a través actuaciones simples de liberalidad su alcance actual difiere de lo que actualmente se considera una actividad de filantropía.

2. El Principio de Causalidad contenido en el artículo 37° de la LIR, si bien presupone, bajo una revisión literal de la norma, la existencia de una relación causal entre desembolso y producción de renta, esta no debe ser entendida como una relación necesariamente directa, toda vez que al presentar en su segundo párrafo una lista abierta de gastos deducibles, podemos observar que la misma admite una serie de gastos que no necesariamente son directos para el mantenimiento de la fuente de renta. Asimismo, este principio el cual regula el esquema de deducciones del Impuesto a la Renta encuentra respaldo constitucional por el que se garantiza que el gravamen recaiga sobre las utilidades netas, siempre y cuando estos desembolsos mantengan un vínculo directo o indirecto con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productiva.

3. La deducción de los gastos no solo debe de cumplir lo estipulado estrictamente por el Principio de Causalidad, sino que además deben de cumplir con presupuestos como no

encontrarse expresamente prohibido por el artículo 44° de la LIR y sobre todo con el cumplimiento de presupuestos formales como estar debidamente acreditado con documentación fehaciente que pueda evidenciar que dichas erogaciones se han realizado en la realidad.

4. En lo que respecta al tratamiento tributario de los gastos por RSE y la problemática suscitada a raíz de una interpretación discordante por parte de las instituciones resolutorias en sede administrativa y judicial, se tiene que en lo que respecta al Principio de causalidad de los gastos contenido en el artículo 37ª de la LIR, esta norma no debería ser comprendida como una relación necesariamente directa ya que podemos observar que la misma en su segundo párrafo al incluir una lista abierta de gastos deducibles se observa que la misma admite una serie de gastos que no necesariamente directos para la generación de renta. además de ello, se considera que dichos gastos para ser deducidos no solo basta que cumplan el Principio de Causalidad sino que también deben cumplir con los presupuestos como Necesidad, razonabilidad y normalidad los cuales se encuentran incluidos en dicho principio directriz no obedeciendo a una única regla de evaluación para cada tipo de gasto (gastos en reparación de carreteras, infraestructura vial, abastecimiento de servicios básicos, etc.) sino que en cada situación se debe tomar en cuenta la naturaleza y la necesidad de su desembolso por parte de la empresa.

5. Se aprecia de la revisión de la jurisprudencia administrativa que no existe una uniformidad en los criterios adoptados mostrando dos concepciones sobre la deducibilidad el gasto que si bien ha ido cambiando en el tiempo en cuanto a su flexibilidad no existe un criterio unitario que demarque con mayor precisión como debe tratarse dicho gasto a efectos determinar su deducibilidad en el Impuesto a la Renta, por lo que a la actualidad se hace necesario la emisión de un informe o pronunciamiento con un criterio adoptado por la Administración Tributaria sobre el presente asunto en cuestión, así como una jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal.

6. Por su parte a nivel judicial se ha expuesto una interpretación de la norma tributaria respecto a este tipo de erogaciones considerando un criterio amplio incluso a aquellos no directamente relacionados con la producción de la renta pero que guarden relación con el

mantenimiento de esta y que además se pueda comprobar que exista fehacientemente un beneficio que se pueda generar tanto a la empresa como a las poblaciones cercanas a las instalaciones.

7. Siendo ello así, se puede entender que los desembolsos por el concepto de RSE realizado por las empresas extractivas, si bien no tienen un vínculo directo con la productividad de esta, corresponde aprobar su deducibilidad al ser gastos que, bajo una visión amplia del Principio de Causalidad, pretenden evitar el surgimiento de conflictos sociales que puedan interferir en el normal desempeño de la producción y la generación de la renta. En atención a lo antes expuesto, se añade que dichos gastos para efectos de que proceda su evaluación no deben de encontrarse expresamente prohibido por el artículo 44° de la LIR y sobre todo con el cumplimiento de presupuestos formales como estar debidamente acreditado con documentación fehaciente que pueda evidenciar que dichas erogaciones se han realizado en la realidad.

8. Durante el estado de emergencia sanitaria generada por la pandemia por COVID 19 los gastos desembolsados en la adquisición de materiales de bioseguridad al ser considerados como necesarios para el mantenimiento y protección de la fuente productora en cumplimiento de los protocolos sanitarios establecidos por el Gobierno para la continuidad de su actividad cumplen el Principio de Causalidad de gastos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Apaza, M. (2008). *Impuesto a la Renta Empresarial*. Lima Perú: Pacifico Editores.

Arroyo Langschawerg, G. (2013). La deducción del impuesto a la renta de los denominados gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas reproductivas. *Revista 53 IPDT*.

Belaunde Plenge, W. (2014). Gastos de Responsabilidad social empresarial: aspectos tributarios a considerar. *Derecho y Sociedad*, pág. 16.

Benavides de Burga & Gastelumendi, G. (2001). *Responsabilidad social: un compromiso necesario*. Lima: Centro de investigación de la Universidad del Pacífico.

Benites Mendoza, S. M. (2017). Tesis para optar el grado de magister en investigación jurídica. *La aplicación del principio de causalidad al gasto por responsabilidad social empresarial. Límites y alcances*. Lima, Perú: Repositorio Tesis PUCP.

Bowen, H. (1971). *Social Responsibility of Businessman*. Harper & Brothers, Nueva York.

Bravo Cucci, J. (2014). Obtenido de ¿Deben ser deducibles lo gastos por responsabilidad empresarial? CONEXION ESAN:  
<https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/11/12/deben-ser-deducibles-gastos-responsabilidad-social-empresarial/>

BRAVO CUCCI, J. (2015 pág. 311). *Fundamentos de Derecho Tributario, 5° Edición*. Lima: Jurista Editores EIRL.

Bravo Cucci, J. (s.f.). *La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación*. pág. 63-64. Obtenido de [http://www.ifaperu.org/publicaciones/8\\_03\\_CT28\\_JABC.pdf](http://www.ifaperu.org/publicaciones/8_03_CT28_JABC.pdf)

Cabanellas, G. (1998). *Diccionario enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Heliasta SRL.

Cano Sanz, C. G. (07 de febrero de 2006). EL Tiempo, Casa Editorial El Tiempo CEET. Bogo. *EL Tiempo*, pág. 15.

Caravedo, B. (2004). El nuevo significado de la empre. *Revista Punto de Equilibrio*, 65.

Carrillo Hoyos, S. (2014). *Conflictos mineros: explorando los problemas de la comunicación en etapas claves del proceso productivo*.

Carroll, A., & Buchholtz, A. (1999). *Bussiness & Society: ethics and stakeholders management*. South Western College Publishing.

Correa, J. (2007). Evolución histórica de los conceptos de responsabilidad social y balance social. *Semestre económico*, 10(20), 89-95.

Court, E. (2009). *Aplicaciones para finanzas empresariales (1edición)*. Lima: CENTRUM CATÓLICA.

De Cossío, A. (1975). *Instituciones del Derecho Civil* (Vol. TOMO I). Madrid: Alianza Editorial.

De Echave, J. &. (2013). *Más allá de Conga*. Lima: Red Peruana por una sociedad por equidad.

Duran Rojo, L. (2009). Alcances del Principio de Causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 8.

Duran, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio". En V. autores, *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: temas de derecho tributario* (págs. 51-95). Lima: Palestra Editores.

Economía, I. P. (2021). *contribución de la minería a la economía nacional*. Lima.

empresarial, A. d. (2009). *contabilidad y negocios*, 4(7), 5-16.

Espín Cánovas, D. (1975). Manual de Derecho Civil Español: Obligaciones y contratos. *III*, 517.

EXP. 0048-2004-PI/TC (fundamento 25 y 26), EXP. 0048-2004-PI/TC (Tribunal Constitucional 2004).

Exp. 0048-2004-PI/TC, fundamento 24, Tribunal Constitucional Exp. 0048-2004-PI/TC, fundamento 24 (Tribunal Constitucional 2004).

EXP. 1752-2004-AA/TC, EXP. 1752-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 20 de noviembre de 2004).

EXP. 2016-2004-AA-TC, EXP. 2016-2004-AA-TC (Tribunal Constitucional 05 de octubre de 2004).

EXP. 3343-2007-AA, EXP. 3343-2007-AA (Tribunal Constitucional 19 de febrero de 2009).

Finanzas, P. -M. (2020). *Manual de Preguntas frecuentes sobre obras por impuestos*. Proinversión - Agencia de Promoción de la empresa privada, Lima. Obtenido de <https://www.proinversion.gob.pe/capacitacion-oxi/docs/FAQ-Cuatro-Fases-OxI.pdf>

Franco, P. (15 de mayo de 2017). *Diagnóstico de la Responsabilidad social en el Perú*. Lima - Perú: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico.

Freeman, R. (1984). *Strategic management. A stakeholder approach*. Londres.

Freeman, R. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman Publishing.

Friedman, M. (1962). *Capitalismo y Libertad*. Chicago: University of Chicago Press.



García Guardia, M., & LLorente Barroso, C. (2009). *La Responsabilidad social corporativa: Una estrategia para conseguir imagen y reputación*.

García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana: Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.

García Quispe, J. L. (2011). *Gastos deducibles: análisis tributario y contable*. Lima: Pacífico.

García, J. &. (2012). Los gastos deducibles. *Actualidad empresarial*.

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

Hernández Berenguel, L. (2013). Gastos de Responsabilidad social y el impuesto a la Renta. *Revista Ius Et Veritas* N° 047, pág. 2.

Herrera Mollepaza, S. (2019). *El rol regulatorio del derecho en torno a la responsabilidad social empresarial: regulación estatal, estándares de mercado, autorregulación e incentivos*. Lima: Tesis para optar el título de abogado. USIL.

Hoetmer, R., Castro, M., Daza, M., De Echave, C., & Ruiz, C. (2013). *minería y movimientos sociales en el Perú*. Lima.

Huamán Luna, S. M. (junio de 2019). Trabajo de investigación para optar el grado de académico de magister en derecho tributario. *Análisis Crítico de la deducción de los gastos por RSE ¿El gasto es asumido por la empresa, el estado o la sociedad?* Lima, Perú: Repositorio de Tesis PUCP.

Huancasi Valdivia, F. R. (2018). Trabajo de investigación para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario. *El Principio de Solidaridad en materia tributaria frente al régimen normativo de donaciones en caso de desastres naturales*. Lima, Perú: Repositorio de Tesis PUCP.

J., G. (2011). *Gastos deducibles: análisis tributario y contable*. Lima: Instituto Pacífico SAC.

Kcom, K. N. (2015). *TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DONACIONES PARA LAS COMUNIDADES CAMPESINAS, NATIVAS Y PUEBLOS INDIGENAS COMO CONSECUENCIA DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES MINERAS*. Lima: Universidad San Martín de Porres.

Llosa, C., & Quiroz, C. (2011). Los gastos por responsabilidad social. *Análisis Tributario*, 25.

Matteucci, M. A. (05 de enero de 2010). *EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y SU IMPLICANCIA EN EL SUSTENTO DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA*. Recuperado el 01 de mayo de 2020, de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>

Medrano, H. (2018). *Impuesto a la renta, aspectos significativos*. Lima: Fondo editorial PUCP.

Pesce, D. (05 de abril de 2006). Situación de la responsabilidad social y la norma ISO 26000. *Presentación. Vincular. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile*. Valparaíso, Chile.

Picón Gonzales, J. (31 de marzo de 2011). *conexion esan*. Recuperado el 2020 de mayo de 26, de <http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2011/03/31/es-el-gasto-social-deducible-del-impuesto-a-la-renta/>

Picón, J. (2011). *Deducciones del Impuesto a la renta empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo*. Lima Perú: Dogma Ediciones.

Ríos, L. (s.f.). Rol de la comunicación en las Relaciones comunitarias. (B. Institute, Entrevistador)

RTF 612-4-2000, RTF 612-4-2000 (Tribunal Fiscal 18 de julio de 2000).

RTF 16591-3-2010, RTF 16591-3-2010 (Tribunal Fiscal 17 de diciembre de 2010).

RTF 1932-5-2004, RTF 1932-5-2004 (Tribunal Fiscal 31 de marzo de 2004).

RTF N° 12352-3-2014, RTF N° 12352-3-2014 (Tribunal Fiscal 15 de octubre de 2014).

RTF N° 13558-3-2009, RTF N° 13558-3-2009 (Tribunal Fiscal 16 de diciembre de 2009).

RTF N° 18397-10-2013, RTF N° 18397-10-2013 (Tribunal Fiscal 11 de diciembre de 2013).

RTF N° 9780-1-2019, RTF N° 9780-1-2019 (Tribunal Fiscal 25 de octubre de 2019).

Ruiz Vásquez, U. (2015). Obras por impuestos: alternativa de responsabilidad social corporativa. *Tiempo de opinión*, 41-43.

SENTENCIA CASACION 2743-2009 LIMA, SENTENCIA CASACION 2743-2009 LIMA (Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente 14 de setiembre de 2010).

Serrano Barrón, L. P. (febrero de 2017). Trabajo de suficiencia profesional para optar el grado de licenciado en contabilidad. *Importancia del cumplimiento de los principios de causalidad y fehaciencia para la deducibilidad de los gastos de RSE relacionados con gastos por infraestructura y su mantenimiento ejecutado por empresas mineras en el Perú*. Lima, Perú: Repositorio de tesis UPC.

Smith, A. (2004). *teoría de los sentimientos morales*. México: edición conmemorativa.

Suarez Delgado, N. J. (setiembre de 2018). Tesis para optar título profesional de licenciado de contabilidad. *análisis de los gastos por responsabilidad social empresarial y su incidencia contable y tributaria en la compañía de Minas Buenaventura S.A.A y subsidiarias*. Lambayeque, Perú: Repositorio de Tesis Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo.

Valor, M. (. (2001). Responsabilidad social de la empresa, marketing de relaciones y política de recursos humanos: el gasto social de la empresa. *Papeles de ética, economía y dirección* N° 6.

Vásquez Tarazona, C. (2009). Los Gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales. Lima: Tesis para optar el grado académico de Magister de contabilidad con mención en política y administración tributaria.

Velasco, E. (2005). interés social, buen gobierno y responsabilidad social corporativa (algunas consideraciones desde una perspectiva jurídica societaria). *Responsabilidad Social Corporativa. Aspectos jurídicos económicos. Universitat Jaime I.*, 13-62.

Villanueva Gutiérrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Themis*, 102.

