

## Resumen

El Sistema Tributario Peruano no regula la posibilidad de deducir gastos por Responsabilidad Social Empresarial, del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Dicha ausencia legislativa, junto a la identificación generalizada de la Responsabilidad Social como una actividad filantrópica y voluntaria, genera complicaciones para que los operadores jurídicos la identifiquen como un concepto deducible del Impuesto a la Renta Empresarial. Se debe analizar si en el caso concreto, la inversión de gastos de dicha naturaleza responde al principio de causalidad que permite deducir cualquier otro gasto a pesar de que no se encuentre detallado en la lista *numerus apertus* que recoge el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, el presente trabajo tiene como objetivo realizar un análisis doctrinal, legal, administrativo y jurisprudencial de dicho principio como criterio que permita deducir gastos de Responsabilidad Social Empresarial del Impuesto a la Renta, según el sistema tributario peruano vigente. Su finalidad es otorgar criterios claros que permitan la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial.

**Palabras claves:** Impuesto a la Renta, deducciones, gastos por Responsabilidad Social Empresarial, principio de causalidad.

## Abstract:

The Peruvian Tax System does not recognize the possibility to deduct from the Income Tax an investment to develop Corporate Social Responsibility. The usual identification of the Corporate Social Responsibility as a philanthropic action could generate complications to deduce those expenses from the Income Tax. Nevertheless, the Peruvian Income Tax Law in its Article 37 regulates the causality principle as a manner to deduce any other expenditure providing that it produces taxable income, or maintain the revenue-

producing source. This situation has to be studied in the concrete case. Therefore, this study aims to identify criteria from the Peruvian legal system and its jurisprudence to deduce expenses for Corporate Social Responsibility, in order to avoid unfair repairs.

**Keywords:** Income tax, deductions, expenditures for Corporate Social Responsibility, causality principle.

\* Asistente de cátedra del Área de Derecho Administrativo y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura.

Correo electrónico: [grecia.mattos@udep.pe](mailto:grecia.mattos@udep.pe)

Recibido: 18 octubre 2018

Aceptado: 30 octubre 2018

## Sumario

**1. INTRODUCCIÓN. II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y CONCEPTOS ESENCIALES. 1. ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL. 2. PROBLEMA: UN CONCEPTO SOCIAL Y UNA ACTIVIDAD DE FOMENTO EN EL SISTEMA PERUANO. 3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS. III. DEDUCCIÓN DE GASTOS Y RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL. 1. PUNTO DE PARTIDA: LA IDENTIFICACIÓN DE LOS REQUISITOS ESENCIALES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS. 2. ANÁLISIS DE LA LEY: IDENTIFICACIÓN DE GASTOS CON CARÁCTER SOCIAL EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LA RENTA. 3. LAS SOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JURISPRUDENCIALES AL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO E IDENTIFICACIÓN DE CRITERIOS ADOPTADOS. A. Resoluciones del Tribunal Fiscal. B. Resolución del Tribunal Fiscal con continuación en la Corte Suprema. C. Apreciación crítica de las resoluciones emitidas. D. Identificación de criterios adoptados. IV. EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD COMO POSIBILIDAD PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL. 1. ANÁLISIS DOCTRINAL, LEGAL Y ADMINISTRATIVO DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD. A. Análisis doctrinal del principio de causalidad. B Análisis de los supuestos generadores de renta de tercera categoría, su identificación con las teorías de renta y su relación con el principio de causalidad. C. Análisis crítico de las resoluciones emitidas sobre el principio de causalidad. 2.SU APLICACIÓN AL CASO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA.**

### I. INTRODUCCIÓN

La renta o ganancia generada por el desarrollo de actividades empresariales se encuentra gravada según los supuestos, que por principio de legalidad, señale la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) en su artículo 28. Bravo (2015) señala que el empresario se encontrará obligado al pago del impuesto “(...) por la efectiva concurrencia de un hecho tipificado en la norma tributaria como imponible” (p. 57). Sin embargo, la propia naturaleza del impuesto exige que solamente se grave con el Impuesto a la Renta el monto que efectivamente es renta. La obtención de dicho monto requiere de un extenso procedimiento de determinación, el cual ha sido regulado en la propia Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y que involucra la deducción de una serie de conceptos, entre ellos costos, gastos, pérdidas, entre otros. Como bien explica García Mullín (1978), “(...) es necesario restar una serie de rubros que la van progresivamente depurando. Un grupo de partidas, denominadas genéricamente “deducciones”, comprende erogaciones que, a grandes rasgos, reflejan los gastos incurridos (...)” (p.120).

La generación de renta de tercera categoría en el marco de un desarrollo empresarial hace válida la pregunta respecto a si es posible una deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial (RSE), en el marco de una Economía Social de Mercado que impone limitaciones a la libertad empresarial. Al respecto, Kresalja y Ochoa señalan que

el Modelo de Economía Social de Mercado vigente en nuestro sistema constitucional exige que se promueva una forma de producción viable desde el punto de vista social y ambiental en beneficio de la propia persona (2009, pp. 356, 357).

Por otro lado, se encuentra el planteamiento de los diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, de la cual el Perú forma parte desde el año 2015 y que, principalmente, busca la concreción de un desarrollo sostenible, lo que implica una mejora en la economía, armonizando dicho avance con el respeto de los elementos sociales y ambientales.

Respecto a la RSE, la LIR peruana no recoge un supuesto que regule dichos conceptos. Sin embargo, el artículo 37 de ese cuerpo normativo es una lista numerus apertus, con lo cual se hace viable la deducción de cualquier otro gasto que no se encuentre recogido allí, siempre que respete las limitaciones legales que figuran en la lista numerus clausus del artículo 44 de la LIR.

La RS en sus diferentes acepciones ha ostentado un reconocimiento de actividad filantrópica, identificándose un riesgo de una posible vinculación con el supuesto de improcedencia regulado en la propia norma, el referido a las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie. Corresponderá al operador jurídico realizar un análisis de las inversiones de dicha naturaleza, según cada caso concreto, ya que señalar de manera genérica que un gasto por RSE en sí mismo no es deducible podría generar reparos injustos si en un caso determinado dichos gastos han cooperado en la generación de renta o el mantenimiento de la fuente que genera la misma.

El panorama analizado ha permitido identificar que: 1) el quid consiste en delimitar el concepto de RSE e identificar si existe posibilidad de que un gasto por dicho concepto sea deducido del Impuesto a la Renta; 2) identificar cómo sería posible la deducción de un gasto de RSE en base al sistema tributario peruano, recurriendo necesariamente al análisis del principio de causalidad; 3) analizar los pronunciamientos fiscales o jurisprudenciales que existen respecto a conceptos que se encuentren vinculados al tema; y 4) señalar criterios que podría tener en cuenta un empresario para deducir un gasto de RSE.

Tener claridad sobre la posibilidad de deducir un gasto de RSE es importante porque incentiva la inversión de estos gastos por parte del sector privado. A su vez, genera beneficios para el interés general por los elementos sociales y ambientales en los que se impacta y respecto de los cuales se generan mejores condiciones de vida.

## II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y CONCEPTOS ESENCIALES

### 1. ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Un trabajo publicado por las Naciones Unidas a través de Comisión Económica para América Latina y el Caribe señala que, tradicionalmente, la RSE ha sido entendida como una acción filantrópica. Sin embargo, desde los años noventa, la concepción de esta ha variado, asimilándose como una gestión de negocios en la Región (2004, p. 07). Con lo cual, dicha investigación afirma: “Hoy en día, se refiere más bien a una forma de hacer negocios que toma en cuenta los efectos sociales, ambientales y económicos de la acción empresarial, integrando en ella el respeto por los valores éticos, las personas, las comunidades y el medio ambiente” (p. 15).

En el estudio de la RSE se recurre a una conocida definición brindada por el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (citada en Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2004), el mismo que la identifica como el compromiso de los negocios para contribuir al desarrollo económico sostenible, trabajando con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la comunidad en general para mejorar su calidad de vida (p. 15). Algunos autores como Córdova & Barrenechea (2013) reconocen que la responsabilidad social “es, en líneas generales, el conjunto de políticas, estrategias y acciones implementadas por las empresas para contribuir al desarrollo económico sostenible, prestando especial atención al bienestar social y ambiental” (p. 362).

Se identifica una estrecha vinculación entre la RS y el desarrollo sostenible, como bien lo reconoce Barbachan (2017) al afirmar que la creación de valor económico de la empresa “no excluye el respeto de los derechos de aquellos con quienes la empresa se desarrolla a través de un enfoque de desarrollo sostenible” (p. 57). En este sentido, Baltazar (citado en Córdova & Barrenechea, 2013) reconoce que la responsabilidad social se ha convertido en uno de los desafíos de las empresas, bajo la nueva cultura social y empresarial, para contribuir a crear un clima social más armónico, más integrador,

de mayor beneficio para todos los que se encuentran en la sociedad en la que actúa la entidad empresarial (p. 366).

Córdova & Barrenechea explican que el concepto de responsabilidad social de la empresa tiene un ámbito de aplicación interno, referido a los derechos de los trabajadores, el clima laboral dentro de la empresa y un buen gobierno corporativo; y, de otro lado, un ámbito de aplicación externo, que enfatiza las relaciones entre la empresa, la comunidad y su entorno (2013, p. 367). En ese sentido, la RSE implica la adopción de una serie de medidas por parte del sector empresarial para mejorar las condiciones sociales y ambientales, externas e internas al ámbito empresarial.

## 2. PROBLEMA: UN CONCEPTO SOCIAL Y UNA ACTIVIDAD DE FOMENTO EN EL SISTEMA NORMATIVO PERUANO

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

Sin embargo, ya desde el año 2004, el Tribunal Constitucional Peruano en el Expediente N°0048-2004-PI/TC, resaltando la importancia del Modelo Social y Democrático de nuestro país, así como la Economía Social de Mercado, reconoció que la responsabilidad social “constituye una exigencia de las empresas, de forma ineludible” (Fundamento 25). Ha mantenido dicho criterio en la resolución del Expediente N°3343-2007-PA/TC (Fundamento 21). Posteriormente, en el año 2005, mediante la Ley General del Ambiente, Ley N°28611, el Poder Legislativo señaló que dentro de los objetivos de la planificación y del ordenamiento territorial se encuentra: “(...) fomentar el desarrollo de tecnologías limpias y de responsabilidad social” (inciso f del artículo 20). Así, “el Estado promueve, difunde y facilita la **adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa**, entendiendo que esta constituye un conjunto de acciones orientadas al establecimiento de un adecuado ambiente de trabajo, así como de relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de operaciones” (Artículo 78 de la Ley 28611. Ley General del Ambiente, en adelante LGA) (negrita agregada). Bajo un sentido similar, la normativa señala que el sector privado “contribuye al funcionamiento de la gestión ambiental sobre la base de principios de internalización de costos y de responsabilidad ambiental, sin perjuicio de otras acciones que emprendan en el marco de sus políticas de responsabilidad social, así como de otras contribuciones de carácter voluntario” (Artículo 40 de LGA).

La regulación de nuestro sistema normativo claramente señala que el Estado tiene especial interés en la realización de actividades tendientes a materializar la RSE con el apoyo de los agentes económicos que se desarrollan en el sistema, como lo ha venido reconociendo el Tribunal Constitucional<sup>1</sup>. Sin embargo, denominar a las actividades de RS como “actividades asumidas de manera voluntaria por el sector privado” puede generar complicaciones para la exigencia de las mismas. Con lo cual, las buenas intenciones de realización de dichas actividades de responsabilidad social pueden frustrarse en su cumplimiento si no se reconocen como obligatorias. Identificándose de esta

---

1 En los Expedientes N°0048-2004-PI/TC y N°3343-2007-PA/TC, anteriormente citados.

manera que el Estado busca materializar la realización de las mismas a través de la promoción, fomento, difusión y reconocimiento de la contribución del sector empresarial en la realización de los fines de responsabilidad social.

El análisis normativo expuesto permite afirmar que los enunciados legislativos de la responsabilidad social pretenden ser una concreción del Modelo Social y Democrático reconocido en el artículo 43 de la Constitución Política Peruana. Al respecto, es interesante analizar el planteamiento de Landa (citado en Kresalja y Ochoa, 2009) al señalar que tanto el Estado “como los particulares, tienen un deber de cumplir una acción decidida, a fin de promover las condiciones para que la dignidad humana sea efectiva” (p. 355)”.

En este punto de vista se comparte que la concreción del modelo de Estado Social de Derecho no es una obligación que en sí misma solo corresponda al Estado, sino que este deber se comparte y se hace extensivo a los particulares. Sin embargo, la apreciación más activa del Estado se observará en medidas legislativas que señalen como exigibles determinadas conductas de los particulares.

Resulta oportuno el planteamiento de Macera (1998), quien señala: “(...) en su cometido de ordenar las actividades empresariales desde preocupaciones ecológicas, los poderes públicos habrán de adoptar medidas democráticamente legitimadas (exigencia derivada del Estado democrático) y respetuosas de la legalidad (exigencia derivada del Estado de Derecho)” (p. 159). Dichos planteamientos nos dejan claro que si bien el modelo de Estado sirve de inspiración para establecer un lineamiento de actuación de los diferentes agentes, es necesario que las exigencias o deberes en sentido estricto sean señalados en las normativas.

Por tanto, la manera más efectiva de asegurar la realización de actividades de Responsabilidad Social Empresarial sería a través de su reconocimiento como obligaciones jurídicamente exigibles a los empresarios, ya que seguir identificándolas como una actividad de fomento que el Estado busca promover deja a voluntad de los empresarios la posibilidad de optar o desistir de su realización.

### 3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS

En la normativa del Impuesto a la Renta no existe una expresa mención de gastos de RS, con lo cual, se hace necesario buscar razones válidas que permitan afirmar la posibilidad de deducir dichos gastos. Realizando un análisis de los gastos que no pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta, se identifica que el sistema tributario considera que no son deducibles “para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...) d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie” (Artículo 44 de la LIR).

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

La LIR, a pesar de no haber señalado como deducible un gasto de responsabilidad social, tampoco niega dicha posibilidad. Por lo cual, el cumplimiento del principio de causalidad señalado en el artículo 37 del cuerpo normativo en referencia hace viable la deducción de un gasto de dicha naturaleza. Esto exige tener claridad sobre la aplicación de este principio en materia tributaria, con la finalidad de que el sector empresarial opte por la inversión de los mismos sin temor a incurrir en reparos para la deducción de los gastos.

### *III. DEDUCCIÓN DE GASTOS Y RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL*

#### *1. PUNTO DE PARTIDA: LA IDENTIFICACIÓN DE LOS REQUISITOS ESENCIALES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS*

El artículo 37 de la LIR señala que a fin de establecer “la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)” (negrita agregada).

La expresa regulación normativa del principio de causalidad exige que la inversión de los gastos que realiza una empresa debe estar vinculada con el desarrollo de sus actividades o con el giro del negocio para que proceda la deducción de dichas inversiones.

Esta afirmación responde a una serie de criterios legales y jurisprudenciales que más adelante se detallarán.

La Administración Tributaria tiene una vinculación positiva con los mandatos o restricciones que señale la norma, por lo que se ve en la necesidad de ajustar su conducta a lo establecido y limitado por ella, a efectos de respetar el principio de legalidad que la vincula. La ley que vincule a la Administración Tributaria y a los administrados debe respetar los principios de justicia que promueve nuestra norma constitucional. Para el tema en análisis, debe tratarse de una ley que respete los principios constitucionales tributarios.

El artículo en análisis permite identificar cuatro conceptos esenciales que se encuentran vinculados a la causalidad, entre ellos, la necesidad del gasto, su importancia para la producción de la renta, el mantenimiento de la fuente que la genera y los que producen las ganancias de capital. En la Octava Disposición Final y Transitoria de la LIR se precisa: “(...) para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir

renta y mantener la fuente a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, estos deberán ser **normales para la actividad** que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente**, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo; entre otros” (negrita agregada).

En diferentes resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>2</sup> (TF), los criterios de razonabilidad, normalidad y de proporcionalidad han sido considerados como criterios interpretativos para la identificación de la causalidad del gasto. La RTF N° 00844-5-2017 indica: “(...) para que un gasto sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de **razonabilidad y proporcionalidad**, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente” (primer párrafo de la página 03) (negrita agregada). Por otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N°2487-4-2017 se precisa: “(...) todo gasto debe ser **necesario** y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de **razonabilidad y proporcionalidad**, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente (...)” (párrafo 31) (negrita agregada).

En ese mismo sentido, dicho Tribunal, en la Resolución N°6392-2-2005, señaló que para evaluar “si procede aceptar la deducción de determinados gastos para efecto de la determinación del impuesto a la renta (...), debe analizarse su razonabilidad y proporcionalidad, lo cual implica recurrir a ciertos criterios adicionales, como que los gastos sean normales con el giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros; cuando la propia norma no disponga parámetros distintos ni los limite, se debe recurrir a criterios en función a los cuales es posible que pueda ocurrir que ante un gasto similar efectuado por dos empresas, este no sea deducible para una de ellas y sí para la otra” (párrafo 26) (negrita agregada).

Fernández (2005) considera que los criterios adicionales “no pueden ser entendidos como requisitos que recorten el derecho de los contribuyentes (...) sino como un elemento adicional de juicio que permita mantener la coherencia de la estructura del Impuesto a la Renta respecto de casos en donde los gastos incurridos son de complejo análisis” (p. 26). Por su parte, Picón señala que la normalidad y razonabilidad del gasto deben tenerse en cuenta como aspectos que colaboran en la validación de un gasto y no como requisitos adicionales a la relación de causalidad (2011, p. 36).

Entonces, conforme afirma Picón, para que el gasto sea considerado como causal mínimamente deberá guardar una relación “causa-finalidad determinante” o “causa-efecto” respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento

---

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



de la fuente, lo cual no significa que el gasto sea indispensable (2011, p. 26). Sin embargo, sí debe ser necesario para las actividades de la empresa. De cumplir con los requisitos exigidos, el gasto podrá ser deducido.

## *2. ANÁLISIS DE LA LEY: IDENTIFICACIÓN DE GASTOS CON CARÁCTER SOCIAL EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LA RENTA*

Se entenderá como social aquel gasto que busque beneficiar a algún elemento social (personas o ambiente) en el ámbito interno o externo de la empresa. Sobre ello, se precisa que la identificación y análisis de los gastos que promuevan la responsabilidad social se realicen únicamente por fines didácticos, toda vez que la inclusión de dichos supuestos en la norma facilita la deducción de los mismos. Durán (2009) señala al respecto: “La doctrina nacional se ha inclinado a asumir que el conjunto de gastos establecidos en el artículo 37 de la LIR debe tener implícito el carácter de causalidad” (p. 09). Sin embargo, no todos los supuestos necesariamente ayudan a generar renta.

Autores como Durán, Reig, Gebhardt y Malvitano consideran que no todos los supuestos de deducciones establecidos por norma son necesarios para obtener, mantener y conservar la renta neta. Durán explica que en la LIR peruana se podría verificar que existen gastos que, conceptualmente, no corresponden a una causalidad. Dentro de ellos, menciona las pérdidas extraordinarias, las provisiones y castigos por deudas incobrables, los gastos en salud, recreación, cultura y educación para el personal, los gastos por donaciones y la deducción adicional sobre remuneraciones de personas con discapacidad (2009, p. 08).

Sin el propósito de otorgar una lista con criterio absoluto, se distinguirán algunos gastos regulados en la LIR (artículo 37) que se consideran como deducibles y que a su vez tienen un matiz social. Entre ellos se encuentran: la deducción de las primas de seguro que cubran accidentes de trabajo del personal y lucro cesante, las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales establecidas en las normas legales pertinentes (gratificaciones y compensación por tiempo de servicios), aguinaldo, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

La RTF N°274-2-2001 ha señalado que las bonificaciones voluntarias son deducibles en la medida en que tienen por objeto incentivar la productividad del trabajador, lo que redundará en mayor generación de rentas (último párrafo de la primera página de la parte considerativa). En ese sentido, el pronunciamiento del TF nos aclara que el carácter social de la mejora que se realiza en favor del trabajador no lo hace en sí misma deducible, sino que el fundamento radica en la finalidad empresarial que dicha inversión persigue.

Por otro lado, también se identifican los gastos y contribuciones destinadas a

prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de cualquier servidor. A su vez, las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años; así como a los hijos de los trabajadores mayores de 18 años que se encuentren incapacitados. Los gastos de salud se pueden referir a la atención médica que la empresa ofrezca al trabajador, ya sea para comprar medicinas para un botiquín o instalar un centro de salud en el lugar de trabajo, con los gastos que ello involucre (Picón, 2011, 145).

El concepto deducible que permite la mayor subsunción de gastos que pueda generar un empleador en beneficio de terceros, externos al desarrollo de la actividad empresarial, es el inciso x del artículo 37 de la LIR, que otorga la posibilidad de deducir gastos por donaciones en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional y entidades sin fines de lucro que tengan como objeto altruismo o beneficencia. Sin embargo, existen limitaciones cualitativas y cuantitativas, entre ellas, que las entidades destinatarias tengan como objeto la realización de actividades de beneficencia, asistencia o bienestar social; educación, promoción de la cultura; fines científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud, patrimonio histórico cultural indígena; así como de fines semejantes, además de exigirse contar con calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial.

Por otro lado, se permite la deducción de un porcentaje de las remuneraciones al personal con discapacidad contratado. La justificación de este inciso se encuentra en una propuesta de inclusión social que le otorga por sí mismo el carácter de gasto social. Asimismo, esta es una medida que permite un desarrollo laboral más justo para las personas con discapacidad, toda vez que les permite mejores condiciones laborales. La Ley General de Personas con Discapacidad, Ley 29973, en su artículo 49 señala que los empleadores privados que cuenten con más de cincuenta trabajadores se encuentran obligados a contratar personas con discapacidad en una proporción no inferior al 3%.

El análisis de los conceptos aceptados como deducibles permite afirmar que no todos los supuestos considerados como tales se encuentran en el ámbito estricto de lo causal. En ese sentido, la dificultad de la deducción se encuentra en aquellos gastos en los que el empresario puede incurrir y que no se encuentran detallados en la normativa, y en donde se hace sumamente indispensable recurrir al principio de causalidad. La propia naturaleza de lista abierta o *numerus apertus* que ostenta el artículo 37 de la LIR permite subsumir en ella cualquier otro gasto, siempre que se respeten los límites establecidos en el mismo cuerpo normativo, los cuales han sido regulados en el artículo 44 de la LIR.

### 3. LAS SOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JURISPRUDENCIALES AL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO E IDENTIFICACIÓN DE CRITERIOS ADOPTADOS

#### A. Resoluciones del Tribunal Fiscal

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

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

Sin embargo, en su línea argumentativa reconoce la razonabilidad del empleo de dichos gastos por parte de la empresa minera, para la compra de insumos agrícolas con la finalidad de contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación para el sembrío de plantas, en beneficio de los trabajadores de la mina y personas alrededor. De manera expresa, dicho Tribunal reconoce que es razonable que “las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de programas de responsabilidad social y medio ambiente que pueden tener implantados y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal” (séptimo párrafo de la Resolución N°1424-5-2005). Dicho órgano considera que realizar dichas adquisiciones ostenta una vinculación con el giro del negocio siempre que se realicen con la finalidad de dar cumplimiento a los programas en referencia.

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

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

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

A diferencia del criterio de interpretación asumido por el TF, la Administración Tributaria consideró que la entrega de dichos bienes a favor de pobladores de las

comunidades nativas solamente puede ser considerada como liberalidad y, por tanto, no correspondería su deducción. Su decisión atiende a que la recurrente no ha logrado acreditar que haya existido obligación legal o contractual alguna que lo vincule para la entrega de bienes. Al respecto, la Administración Tributaria señaló: “(...) todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario, no pudiendo ser condicionado por una deducción tributaria, pues de ser así, se perdería el valor de social y no se podría enmarcar a tal actividad como lo que se conoce en doctrina como “responsabilidad social” (sexto párrafo de la RTF N°16591-3-2010).

A pesar de dicho criterio, en la parte considerativa de la resolución en referencia, se rescata el argumento de la recurrente referido a la amplia interpretación que el TF ya había otorgado al principio de causalidad en pronunciamientos previos, como lo es la Resolución N°814-2-98 en donde se acepta que la adopción “de medidas de apoyo a las comunidades nativas evita situaciones que puedan significar paralizaciones de sus operaciones, cuyas pérdidas económicas serían muy superiores a los egresos que involucra seguir con esa política” (página 01 de la RTF N°16591-3-2010).

El TF comparte el criterio de la recurrente y hace referencia a anteriores resoluciones, entre ellas la N°710-2-99, N°8634-2-2001 y N°01275-2-2004, en donde se señala que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, cuya noción es amplia en nuestra legislación toda vez que permite la sustracción de erogaciones que no guarden relación directa<sup>3</sup>. Sin embargo, ello no implica que el principio de causalidad se desentienda de algunos criterios como la normalidad de acuerdo al giro del negocio o la proporcionalidad según el volumen de las operaciones, entre otros (tercer párrafo de la página 03 de la parte considerativa de la RTF N°16591-3-2010). En ese sentido, el TF reconoce que el principio de causalidad no puede ser analizado en forma restrictiva, aceptando que gracias a este puede ser incluido cualquier gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente, en una relación directa o indirecta pero a su vez conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Por ello, en el presente caso, a criterio del Tribunal los gastos efectuados se realizaron para evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento del yacimiento petrolero y las demás instalaciones (segundo párrafo de la página 04 de la parte considerativa de la RTF N°16591-3-2010), lo cual era previsible y, como se aprecia de los hechos posteriores vinculados al caso, por motivos afines se generó la paralización de actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto. Asimismo, el TF valora que se

---

<sup>3</sup> El reconocimiento expreso de una relación directa o indirecta del gasto con el giro del negocio o la actividad empresarial se encuentra reconocida en el párrafo 13 de la RTF N°707-2-99

haya realizado la identificación de los destinatarios que pertenecen a comunidades nativas involucrados en conflictos sociales, lo cual evidencia el interés de la recurrente en efectuar erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos mineros.

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

#### *B. Resolución del Tribunal Fiscal con continuación en la Corte Suprema*

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

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

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

Según señaló la recurrente, los trabajos de mantenimiento de dicho canal habían permitido una reducción del gasto anual para la compañía, toda vez que se logró la generación adicional de energía eléctrica no menor de 70 GWh anuales. De otro modo, la generación térmica de dicha energía hubiese significado un mayor gasto anual para la empresa. En ese sentido, la recurrente reconoce no haber recibido contraprestación por parte del Proyecto. Sin embargo, se aprecia que la realización de las obras de mantenimiento en dicho canal redundan en la mayor generación de renta gravada ya que permite una mayor disposición de recursos hídricos. El aumento de estos últimos recursos, a su vez, genera mayor capacidad eléctrica. Por ello, la recurrente sostiene que al estar vinculados dichos gastos con el giro del negocio cumplen con el principio de causalidad y, por tanto, se encuentra justificada su deducción. La Administración tributaria discrepa con dicha postura, considerando que los gastos de mantenimiento constituyen actos de

liberalidad, ya que a su criterio no cumplen con el principio de causalidad para la generación de renta gravada. Por otro lado, considera que no corresponde realizar gastos por mantenimiento a cargo de la empresa, toda vez que el referido canal no es de su propiedad; es decir, no forma parte de los activos de la empresa, más aun cuando junto a los otros usuarios del Sistema Hidráulico Chili realiza el pago de una tarifa para el mantenimiento, operación, conservación, entre otros, de dicho Sistema, según el Reglamento de Tarifas y Cuotas por el Uso de Agua aprobado por Decreto Supremo N°003-90-AG.

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

En el año 2008, mediante sentencia del expediente N°600-2007, la Corte Suprema declara nula la RTF N°7263-1-2004 en el extremo que resolvió que los gastos de mantenimiento del canal Pañe-Sumbay no son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta imponible de cargo de la empresa, ni para la determinación del impuesto general a las ventas por los diversos periodos de los ejercicios mil novecientos noventa y nueve y dos mil, disponiendo que el Tribunal emita nuevo pronunciamiento sobre el extremo mencionado. La justificación de su decisión se sustenta en la necesidad del gasto para la producción y el mantenimiento de la renta, toda vez que el objeto de la empresa es la generación de energía eléctrica, que le supone usar los recursos hídricos que generan las aguas del Sistema Chili. En ese sentido, considera que la reparación del canal Pañe-Sumbay era indispensable principalmente para la empresa demandante, aun cuando beneficiaba a los habitantes de la zona, toda vez que sus ingresos empresariales se hacían depender de los recursos hídricos que se obtienen del canal (fundamento quinto de la Resolución de la sentencia del Expediente N°600-2007). Por otro lado, la necesidad de los gastos de mantenimiento no solo influía en la generación de renta sino en la obtención de mayores recursos y por tanto mayores ingresos para la empresa demandante.

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

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

(...), por lo que no habiendo **acreditado la relación de causalidad de tales gastos, es decir, que eran necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora de la misma, corresponde mantener el reparo**” (penúltimo párrafo de la página 04 de la RTF N°1424-5-2005).

En el presente caso, el Tribunal ha identificado criterios materiales, como lo es el principio de causalidad, que harían válida la deducción de los gastos empleados para la compra de insumos agrícolas por parte de una empresa minera; sin embargo, omite analizar el contenido o la importancia de los mismos en el caso concreto. Finalmente, fundamenta su decisión en un elemento formal toda vez que se remite a la ausencia de pruebas documentarias. Exigir la presentación de los medios de pago empleados como una forma de luchar contra la evasión tributaria y formalizar la economía es válido y razonable; sin embargo, como órgano de última instancia administrativa también, es sumamente necesario que justifique su resolución en principios materiales que ayuden en el procedimiento de determinación de la renta neta.

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

La postura de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria resulta criticable porque asume la concepción de un gasto de responsabilidad social de manera abstracta, sin identificar la necesidad de la inversión del mismo en el caso en concreto. Al respecto, dicha intendencia afirma que la entrega de bienes a favor de los miembros de la comunidad es una liberalidad.

Además, de manera general y sin realizar matices en su afirmación, señala: “(...) todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario (...)” (séptimo párrafo de la parte considerativa de la RTF N°16591-3-2010). Más adelante, afirma que condicionar un gasto a una deducción tributaria haría perder el valor social y ya no sería reconocida como una actividad de responsabilidad social. Sin embargo, como hemos pretendido aclarar en el primer capítulo, que un gasto de responsabilidad social se encuentre vinculado con la voluntariedad en la realización del mismo no necesariamente implica que se vincule con la liberalidad. Así, corresponde analizar la necesidad, razonabilidad y causalidad del gasto según el caso concreto.

Por otro lado, respecto a la Resolución N°7263-1-2004, en sede administrativa, la no deducción de gastos empleados para el mantenimiento del canal Pañe-Sumbay atiende a una falta de acreditación del gasto con la causalidad exigida por la norma tributaria por parte de la recurrente, conforme ha sido reconocido por el propio TF (quinto párrafo de la página 06 de la RTF N°7263-1-2004) en su línea argumentativa. En consecuencia, solamente correspondía al juez en sede judicial determinar la posibilidad de deducir dichos gastos. Podríamos afirmar, entonces, que al no haberse acreditado la causalidad del gasto en sede administrativa, la improcedencia de la deducción del mismo atendería principalmente a que la recurrente pagaba una tarifa de uso de agua de los recursos hídricos generados por el Sistema Hidráulico Chili, el mismo que es usado para el mantenimiento del canal Pañe-Sumbay (quinto y sexto párrafo de la página 05 de la RTF N°7263-1-2004), en atención a un convenio suscrito. A través del convenio en referencia, la recurrente tenía conocimiento que era el Proyecto Especial Majes-Siguas quien tenía a su cargo la operación y el mantenimiento del Sistema Hidráulico Chili (cuarto párrafo de la página 06 de la RTF N°7263-1-2004). Por ello, a criterio del Tribunal, la realización de dicho gasto con la finalidad de mantener la fuente que genera la renta fue un acto de liberalidad y, en ese sentido, no correspondía su deducción del Impuesto a la Renta.

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

Realizando una comparación entre la decisión administrativa y la judicial, se rescata que la resolución que emite la Corte Suprema valora el análisis de la necesidad de un gasto en el caso concreto e identifica si dicho gasto resulta ser causal para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Sin embargo; a pesar de dicho esfuerzo, la Corte Suprema realiza de manera extensiva dicha interpretación, incluso permitiendo que no se respeten acuerdos previos que resultan ser un límite que vincula a las partes. Por lo cual, se aprecia que, en este caso, la Administración Tributaria establece los parámetros para determinar la no pertinencia de la deducción de gastos por mantenimiento del canal Pañe-Sumbay, señalando como argumentos que el canal no es de propiedad de la empresa, que esta ya paga una tarifa que se entiende es para el mantenimiento del Sistema Hidráulico y que existía un convenio en donde de manera expresa se establecía que no se reconocerían gastos de mantenimiento. Consideramos que dicho Tribunal realiza una interpretación **más unitaria de los acuerdos de partes y del sistema y por tanto más razonable para el caso en concreto** (negrita agregada).



Es la Corte Suprema quien realiza un análisis más detallado de la causalidad del gasto teniendo en cuenta la finalidad del mismo. Se remite al elemento causal o finalidad teleológica que justifica la razón de la inversión. La Corte Suprema recurre a los fundamentos de la causalidad para aceptar como deducibles los gastos empleados por la empresa en la reparación del canal Pañe-Sumbay, toda vez que le permitieron a la recurrente la continuación de sus actividades empresariales que se encontraban directamente vinculadas con la generación de energía eléctrica, lo que se lograba con el mantenimiento del canal en referencia.

Los hechos concretos del caso permiten afirmar que no era procedente la deducción de los gastos del Impuesto a la Renta. Sin embargo, ello no impedía que la empresa iniciara un proceso de cobro por enriquecimiento sin causa a cargo del Estado. El inicio de dicho proceso con la finalidad del cobro por las inversiones realizadas para el mantenimiento del canal era una medida más acorde con los acuerdos previos que vinculaban a las partes.

#### *D. Identificación de criterios adoptados*

a. El TF considera razonable que una empresa minera invierta en gastos de RS en el marco de los convenios de responsabilidad social y protección del ambiente que haya suscrito. Sin embargo, exige el cumplimiento de criterios formales como lo es la presentación documentaria, en el caso analizado, aquella que acredite la compra de insumos agrícolas y la necesidad del gasto, así como la realización de la inversión y el destino de la misma.

b. El TF considera que los gastos empleados para la compra de bienes en beneficio de comunidades nativas cercanas al lugar donde se desarrolla la actividad petrolera pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta, en la medida en que ayudan a evitar conflictos sociales que pudiesen repercutir de manera negativa en el normal funcionamiento del yacimiento petrolero y las demás instalaciones. En ese sentido, la inversión de dichos gastos responde al mantenimiento de la fuente que produce la renta. Asimismo, para el Tribunal ha sido relevante que documentariamente se identifique a los beneficiarios, los cuales eran miembros de comunidades nativas involucradas en anteriores conflictos sociales. Por lo cual, esa resolución ha demostrado que es posible analizar la causalidad de un gasto en el caso concreto sin partir de denominaciones abstractas y generales.

c. Para la deducción de gastos, la Corte Suprema recurre al análisis de la causalidad de la inversión, en concreto, que el gasto sea necesario para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma. Para identificar que un gasto es necesario, se debe evaluar su vinculación con el funcionamiento de la empresa, la producción de recursos o el incremento de la renta, entre otros.

d. Por otro lado, la Corte considera que el beneficio que de manera extensiva

puede generar un gasto a favor de una comunidad no le quita su carácter de deducible, siempre que este cumpla con los requisitos de generación de renta o mantenimiento de la fuente productora de renta, conforme a los criterios señalados por la norma tributaria.

#### 4. EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD COMO POSIBILIDAD PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL

##### 1. ANÁLISIS DOCTRINAL, LEGAL Y ADMINISTRATIVO DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

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

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

Este principio busca demostrar que un gasto ha sido la causa o el motivo que ha originado que en un determinado ejercicio se produzca renta gravada, el mantenimiento de los elementos productores de la misma o incluso que dichos gastos hayan generado ganancias de capital.

Villanueva (2013) afirma que los gastos “serán deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos (causa subjetiva)” (p. 102). A nivel doctrinal, se reconoce como:

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

La LIR señala que a fin de establecer “la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)” (artículo 37).

Como bien reconoce Villanueva, en el ordenamiento tributario peruano se recogen ambas teorías. La teoría de la causa subjetiva se aprecia cuando el artículo 37 de la LIR señala que los gastos deben estar encaminados a generar renta y la teoría de la causa objetiva, cuando los gastos son necesarios para mantener la fuente que produce la misma, identificándose que el gasto empleado, al buscar mantener la fuente que genera la renta, ostenta una conexión con la actividad productiva y, por tanto, responde a una causa objetiva (2013, p. 102). El TF en sus resoluciones<sup>4</sup> ha sido consecuente con dicha postura doctrinaria, toda vez que ha interpretado que el principio de causalidad comprende esa relación de necesidad entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

El análisis de la causalidad en materia tributaria analiza, en el fondo, la causa de los actos o negocios jurídicos que realizan los privados en la consecución de sus fines empresariales. Por ello, la causa o la finalidad de estos actos o negocios son la base para el análisis de los requisitos establecidos por el principio de causalidad. Incluso, dicho análisis proporciona los medios probatorios para verificar el cumplimiento de dicho principio. En ese sentido, en sede administrativa, en primera instancia corresponderá a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y en última instancia al TF analizar la causalidad de los gastos empleados según la naturaleza de los negocios celebrados por los privados, a efectos de proceder con la deducción de los mismos o señalar algún reparo. De no identificarse en instancia administrativa la causalidad material del gasto, en instancia judicial corresponderá al juez identificar si la inversión de un gasto atiende a una causa subjetiva u objetiva vinculada al negocio jurídico celebrado por el empresario. La justificación argumentativa tiene sentido porque como bien señala De Castro (1985): “La causalidad que se analiza en los textos codificados responde a una concepción espiritualista” (p. 175). Por lo cual, comparto el planteamiento de dicho autor al explicar que los jueces utilizarán las disposiciones legales para atender al para qué de cada negocio con la finalidad de especificar su eficacia (1985, p. 175). Esto, en materia de deducción de gastos, radicará en que la identificación de un gasto causal, de acuerdo al negocio jurídico celebrado por los particulares dentro de un giro empresarial, pueda hacer viable su deducción del Impuesto a la Renta.

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

---

4 Cfr. RTF N°710-2-99 y N°1275-5-2004.

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

En el sistema tributario peruano se pueden identificar diferentes actividades que generan renta de tercera categoría<sup>5</sup>, entre ellas: el comercio, la industria o minería; la prestación de servicios y, en general, cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes, así como las que provengan de ganancias de capital, la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal. Las rentas y ganancias de capital obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones, participaciones, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios solo calificarán como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica (siempre se considerarán rentas de tercera categoría las que obtengan las personas jurídicas<sup>6</sup>, así como cualquier otra renta no incluida en las demás categorías). El artículo concluye que se trata de renta de tercera categoría cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Del análisis de los supuestos generadores de renta de tercera categoría en el Perú, se concluye:

1. Dicha renta se obtiene del despliegue de actividades de las personas jurídicas y naturales, incluso sucesión indivisa o sociedad conyugal, siempre que en el caso de las personas naturales medie la habitualidad, entendida como la tercera enajenación de inmuebles<sup>7</sup>.

2. La fuente de dicha renta puede ser el capital y el trabajo de manera conjunta, o solamente el capital, como se aprecia de las ganancias de capital.

---

5 Artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF y artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°122-94-EF.

6 Sociedades anónimas en comandita, colectivas, civiles, comerciales, de responsabilidad limitada, constituidas en el país; las cooperativas, incluidas las agrarias de producción, las empresas de propiedad social, las empresas de propiedad parcial o total del Estado, las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones que no se encuentren en el artículo 18 de la ley; las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior que perciban renta de fuente peruana, las empresas individuales de responsabilidad limitada constituidas en el país, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, las sociedades agrícolas de interés social; las sociedades irregulares de la Ley General de Sociedades: comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos en colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

7 Se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

3. El reconocimiento de cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, como renta gravada, permite identificar que es la propia cualidad del sujeto empresa el que genera la renta empresarial con independencia de que la misma coincida o no con el giro del negocio. Las ganancias de capital<sup>8</sup> son un ejemplo de que se considera como renta cualquier ganancia que haya sido obtenida dentro del desarrollo empresarial, con independencia de que este no sea propio de su giro.

Los supuestos detallados se identifican con las diferentes teorías de renta. Conforme ha precisado García, los supuestos recogidos como generadores de renta atienden a fines pragmáticos y funcionales, y no con exactitud a los conceptos de renta (1978, p. 23). Esta situación se aprecia en la LIR, ya que no todos los supuestos se identifican con la teoría de renta - producto, propia de la actividad empresarial. Muestra de ello es que se considere como renta de tercera categoría a “cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones con terceros”<sup>9</sup>, supuesto que se identifica con la teoría del flujo de riqueza, la cual por su propia esencia abarca cualquier ingreso patrimonial que provenga de terceros. Las ganancias de capital también se identifican con la teoría de flujo de riqueza. Sin embargo, las ganancias de capital no podrían considerarse bajo el planteamiento de la renta-producto, debido a que dicha fuente no permanece una vez que se realiza la transacción de la ganancia de capital.

En ese sentido, no existe vinculación entre una única teoría de renta y los diferentes supuestos que generan renta de tercera categoría según la LIR. A consideración de Bravo (2015), en el “(...) caso de rentas de tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adscribe preponderantemente a la teoría de flujo de riqueza, y en casos muy particulares a la teoría de consumo más incremento patrimonial al considerar como renta el resultado por exposición a la inflación” (p. 95).

En particular, respecto a los gastos de RSE, es posible afirmar que necesariamente dichos gastos deben encontrarse vinculados con la teoría renta-producto toda vez que los mismos deberían estar encaminados a la generación de la renta o al mantenimiento de la fuente que la produce. En este supuesto, la renta adquiere un matiz de tipo económico y objetivo, conforme a la teoría de renta-producto. Además, porque la fuente que produce la renta en el desarrollo de las actividades de responsabilidad social perdura una vez que se produce aquella, lo cual también se identifica con los planteamientos de la teoría de renta-producto. Esta durabilidad de la fuente que produce la renta no sucede en las ganancias de capital, que son un supuesto propio de la teoría de flujo de riqueza. Por otro lado, conforme hemos venido afirmando, un gasto de responsabilidad social no necesariamente se materializa en el aumento de valor en un bien, como sí ocurre con las ganancias de capital, propio de las teorías de flujo de riqueza.

---

8 Se considera ganancia de capital a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, es decir, de aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

9 Cfr. inciso I del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Perú, 06 de diciembre de 2004, aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

De manera breve, es preciso señalar que, para efectos tributarios, el término empresa incluye tanto a la persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría como a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial. Consideramos que respecto a la persona jurídica, esta postura encuentra sustento en un criterio propio del Derecho mercantil, reconocido por Zegarra (2009) al afirmar que en el caso “de personas jurídicas mercantiles, la condición de empresario es consustancial a su propia personalidad, (...) sin interesar el ejercicio o no de hecho, de la actividad empresarial” (p. 155). Para el caso de personas naturales, adoptan la definición de empresa en sentido funcional o dinámico; como menciona Zegarra, la empresa se entiende como una “actividad de organización”, una actividad de actos en el tiempo (2009, p. 154).

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

El Tribunal Fiscal, órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas y última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera, considera que:

El Principio de Causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros (párrafo 13 de la RTF N°707-2-99).

Dicho órgano, en reiterados pronunciamientos<sup>10</sup>, ha señalado que se han tener en cuenta de manera complementaria para el análisis de la causalidad, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Sin embargo, dichos criterios no son suficientes para acreditar la causalidad, siendo indispensable la presentación documentaria que se encuentre relacionada con los hechos que se pretenden justificar. Sobre ello, el Tribunal ha señalado que para que un gasto “cumpla con el principio de causalidad no solo debe indicarse la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente” (párrafo 18 de la RTF N°00844-5-2017). Esta medida es tomada en concordancia con las disposiciones establecidas en el reglamento de comprobantes de pago y en otras resoluciones<sup>11</sup>.

---

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

11 Cfr. numeral 7.2 del artículo 04 de la Resolución de Superintendencia N°007-99-SUNAT. Las RTF N°1377-1-2007 y la RTF N°4628-4-2012 también reconocen que los gastos deberán estar sustentados en los comprobantes de pagos para que puedan ser deducidos del impuesto a la renta.

En ese sentido, no será suficiente la presentación de los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas en el registro contable, sino que también se necesitará acreditar que estas se produjeron en la realidad<sup>12</sup>. Conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N°1759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 con carácter de precedente de observancia obligatoria en el diario oficial “El Peruano”, una operación no es real o es inexistente cuando se presenta alguno de los supuestos siguientes: (i) no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente la operación; (ii) ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación; (iii) no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado; o (iv) por la combinación de tales supuestos.

Los otros supuestos respecto de los cuales no procede su deducción, se encuentran detallados en el artículo 44 de la LIR.

Existen dos criterios interpretativos del TF que llaman mucho la atención ya que no necesariamente exigen que el gasto haya logrado la materialización de la renta para que sea considerado como causal y por tanto sea deducible del Impuesto a la Renta. Uno de ellos es la posibilidad de que el gasto ostente al menos una vinculación indirecta con las actividades de la empresa para que pueda ser deducido, conforme se ha reiterado en las RTF N°710-2-99, N°01275-2-2004, N°4807-1-2006 y N°9013-3-2007. El otro es que el gasto haya permitido al menos potencialmente la generación de la renta aun cuando finalmente no se haya obtenido dicha ganancia (octavo párrafo de la página segunda de la Resolución N°3942-5-2005). Al señalar ambos criterios, el TF está dotando de contenido al principio de causalidad exigido por la LIR.

La oportunidad de deducir gastos vinculados con el negocio, entre ellos los de limpieza, seguridad, vigilancia, asesoría legal y contable a pesar del no funcionamiento del local por suspensión de actividades, como se reconoce en la Resolución N°3838-5-2005, permite afirmar que es suficiente “la posibilidad de generación de renta que ostente el gasto” para que se pueda deducir del impuesto a la renta. Sobre el asunto en referencia, es necesario resaltar que la actividad principal declarada en el Registro Único de Contribuyente de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria no es limitativa para deducir gastos. El criterio que es entendido como limitativo para deducir gastos es que una actividad se exceda de su objeto social<sup>13</sup>. Es decir, que el gasto no se encuentre vinculado ni directa ni indirectamente con el objeto social de la empresa. Al respecto, Picón resalta el criterio reconocido por el TF en la Resolución N°4572-4-2002,

---

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

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

en donde se señala que no deben ser considerados como necesarios para mantener la fuente que genera la renta, solamente aquellos gastos en que se incurre como consecuencia de las actividades registradas en el Registro Único del Contribuyente (2011, p. 30).

En ese sentido, se puede afirmar que bajo criterio del TF, la causalidad requerida para la deducción de gastos puede ser aplicada de manera amplia, incluyéndose gastos que se encuentren relacionados de manera directa o indirecta con el giro del negocio, a pesar de que los mismos no generen renta pero que sí se encuentren encaminados a generarla. Asimismo, el análisis de la causalidad debe ser realizada conforme a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad según el caso concreto.

## 2. SU APLICACIÓN AL CASO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

La línea argumentativa desarrollada en esta investigación permite afirmar que si un gasto de RS genera beneficios empresariales materializados en la generación de renta gravada, o si dicho gasto social atiende al mantenimiento de la fuente que genera la renta, ya sea capital, trabajo o incluso la empresa en sí misma, podrá ser deducido.

Benites (2014) plantea que la deducción de gastos de responsabilidad social del impuesto a la renta empresarial se encuentra justificada en las siguientes características:

- Que la responsabilidad social forme parte de una estrategia empresarial y constituya visión de negocios con la finalidad de incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad y el Estado.
- Que los gastos por concepto de responsabilidad social puedan ser calificados como necesarios para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, toda vez que resultan necesarios para llevar a cabo actividades generadoras de renta gravada (p. 244).

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

Córdova & Barrenechea (2013) señalan que los gastos en los que incurren las empresas en la ejecución de sus políticas de RS “(...) no tratan ya del sometimiento a una movilización social o a la realización de actos altruistas: se trata en esencia de una inversión necesaria para obtener la coexistencia estratégica de la empresa con su entorno, lo que le permitirá ejecutar sus proyectos mineros y generar ingresos gravados con el Impuesto a la Renta” (p. 364). En ese sentido, si bien los beneficiarios de los gastos de responsabilidad social son las personas y el ambiente donde se desarrolla la actividad empresarial



Sobre este punto, Belaúnde sugiere tener en cuenta tres criterios para que los gastos de responsabilidad social sean deducibles del impuesto a la renta empresarial:

1. El establecimiento de la política de responsabilidad social de la empresa.

Belaúnde sugiere que debe existir una política de responsabilidad social corporativa específica, que debería ser aprobada por el directorio de la empresa u órgano correspondiente. Asimismo, considera que en dicha política se deben señalar las actividades a realizarse, así como los gastos sociales que se deberán llevar a cabo (2014, p. 27).

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

Conforme lo reconoce la Ley General de Sociedades, la conducta que se exige al directorio es “la de un ordenado comerciante y de un representante leal” (artículo 171 de la Ley 26887), lo cual le demanda una actuación con la mayor diligencia posible en el desarrollo de sus actividades mercantiles<sup>14</sup> y, claro está, en la toma de sus decisiones.

Partiendo de la premisa de que el órgano del directorio velará por la realización de los intereses empresariales, se espera que las políticas de responsabilidad social también respondan a la generación de renta. Por tanto, la inversión de gastos que se empleen en la concreción de dichas políticas se encontraría vinculada con el principio de causalidad.

Entonces, si un gasto cumple con las condiciones de una adecuada política de RSE podrá ser deducido del impuesto a la renta de tercera categoría sin dificultad. Para ello, Belaúnde considera y propone que es necesario (2014, p. 27):

2. Definir instancias de aprobación y de destino.

Siendo que el plan de política de RSE requiere de acciones concretas que permitan materializarlo, será necesario:

a) Detallar los proyectos específicos en donde se definirán las acciones a realizarse, el lugar donde se ejecutarán los mismos, la identificación de los propósitos de dichos proyectos y su vinculación con la actividad empresarial.

b) Realizar un detalle de: i) el beneficiario, ii) clase de desembolso (adquisición de un bien o servicio, u entrega de dinero), iii) motivación y iv) vinculación con algún proyecto o actividad de la empresa.

---

<sup>14</sup> La generación de daños y perjuicios que causen los acuerdos adoptados por los directores acarrea responsabilidad solidaria e ilimitada ante la sociedad, conforme el artículo 177 de la Ley N°26887, Ley General de Sociedades.

### 3. Documentación sustentatoria.

a) En el caso de realizar inversiones a favor de las comunidades se deberá suscribir un convenio con las mismas, en donde se señalen las obligaciones que se generen entre las partes.

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

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

Como se puede apreciar, la documentación de la realización de los gastos está encaminada a demostrar que los desembolsos efectivamente fueron realizados, en base a compromisos sociales que fueron suscritos, los cuales se encuentran vinculados con la actividad desarrollada por la empresa. De esta manera, se cumple con la causalidad exigida por la ley y respaldada por el TF en diferentes pronunciamientos.

De lo dicho, se puede apreciar que no es suficiente el cumplimiento material de la causalidad sino que será necesario “acreditar” la misma, así como el destino de los gastos empleados, lo cual se logra documentariamente. Sobre este punto ha de tenerse en cuenta que la no presentación de documentos que sustenten los gastos realizados genera un desconocimiento por parte de la Administración Tributaria acerca del empleo efectivo de los mismos y, por tanto, una alta probabilidad de que realice reparos sobre dichos gastos e, incluso, que no puedan ser deducidos para la determinación de la renta imponible de tercera categoría<sup>15</sup>.

## V. CONCLUSIONES

**Primera.** Un gasto por RSE implica la realización de una inversión, en el ámbito interno o externo de la empresa, a cargo del empresario, que genere de manera directa o indirecta mejores condiciones laborales, sociales o ambientales en beneficio del elemento humano o ambiental. En el sistema peruano, se le ha identificado como una actividad que es promovida por el Estado (actividad de fomento) y ostenta un carácter voluntario por quien la realiza.

---

<sup>15</sup> El inciso “j” del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de pago no podrán ser deducidos del impuesto a la renta. Por otro lado, tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por el contribuyente que a la fecha de la emisión del comprobante tenga la condición de no habido o que la SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

**Segunda.** La realización de actividades de RSE se justifica en el Modelo Social y Económico vigente en el sistema peruano, toda vez que ambos buscan la realización de la economía del país en armonía con el respeto de la persona y los derechos sociales. Ello exige una revaloración del concepto de responsabilidad social en instancias jurídicas.

**Tercera.** Para efectos tributarios, es necesario identificar si en el caso concreto existe una vinculación entre el gasto por RSE y la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que la genera, debido a que en sede administrativa rige el principio de legalidad, el cual faculta o limita la actuación de la Administración Tributaria. En la normativa de la LIR no se ha regulado de manera expresa la posibilidad de deducir gastos de dicha naturaleza; sin embargo, se reconoce como criterio general el cumplimiento del principio de causalidad para hacer viable la deducción de un gasto.

**Cuarta.** La lista *numerus apertus* (artículo 37) de la LIR permite deducir cualquier otro gasto siempre que cumpla con la causalidad exigida por ese cuerpo normativo (que el gasto ayude a generar renta o a mantener la fuente que genera la renta), respetando las limitaciones de la otra lista *numerus clausus* (artículo 44) de la LIR, dentro del cual se encuentran las donaciones y las liberalidades. Al respecto, ha de señalarse que la “consideración generalizada” y no siempre acertada de la RSE como un gasto voluntario y liberal podría poner en riesgo la posibilidad de deducir un gasto de dicha naturaleza. Sin embargo, la naturaleza social de dicho concepto y el carácter voluntario no necesariamente hacen concluir que se trate de un gasto liberal y, por tanto, no deducible del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la deducción del gasto ha de analizarse en el caso concreto.

**Quinta.** En la LIR se identifica el reconocimiento de determinados conceptos sociales, entre ellos, los que brindan mejores condiciones al personal de la empresa (servicios recreativos, culturales y educativos al personal e incluso, deducir un porcentaje de los gastos que se empleen para contratar a personas con discapacidad). En el ámbito externo de la empresa se encuentra el concepto de donaciones como una excepción a la regla bajo el cumplimiento de determinados requisitos, entre ellos, que el beneficiario sea una entidad o dependencia del Sector Público Nacional sin fines de lucro que tenga encaminados fines altruistas, como beneficencia, asistencia o bienestar social; educativos, culturales, científicos, artísticos, literarios, deportivos, de salud, entre otros.

**Sexta.** A criterio del TF, la causalidad puede ser analizada de manera amplia e, incluso, cuando los gastos no ostenten una relación directa con el giro del negocio. Dicho órgano considera que se puede aceptar como deducible un gasto de RSE siempre que el mismo busque evitar conflictos sociales que pudiesen perjudicar a la propia empresa o al desarrollo de las actividades que generan la renta. Dentro de sus criterios se encuentra la exigencia de prueba documentaria. Asimismo, realiza el análisis de la causalidad en base a criterios de razonabilidad y proporcionalidad del gasto.

**Séptima.** La Corte Suprema tiene una visión más teleológica de la inversión del gasto

y ordena la deducción del mismo siempre que, a través de un análisis de su causalidad, este se encuentre vinculado a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente que la genera e incluso a la finalidad que buscaba el empresario en base a esos dos principios. Sin embargo, en algunos casos, la Corte omite respetar los parámetros o límites señalados por las partes (ley entre partes) o los procedimientos establecidos en el Sistema Jurídico haciendo primar la causalidad del gasto para justificar la deducción del mismo, lo cual podría afectar la seguridad jurídica.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

- Barbachan, M. (2017). *La responsabilidad social empresarial en el Perú: desafíos oportunidades*. Recuperado el 04-07-2018, de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/innovag/article/view/18749/18989>.
- Belaunde, W. (2014). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar. *Derecho & Sociedad* (43), 15-27.
- Benites, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Derecho PUCP* (72), p. 241-252.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Comisión Económica para América Latina (CEPAL). Naciones Unidas (2004). *Responsabilidad Social Corporativa en América Latina: una visión empresarial*. Recuperado el 02-07-2004, de [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5621/1/S044214_es.pdf).
- Comisión económica para América Latina, Naciones Unidas. Recuperado el 12-03-2018, de <https://www.cepal.org/es/temas/agenda-2030-desarrollo-sostenible/acerca-la-agenda-2030-desarrollo-sostenible>.
- Córdova, A., & Barrenechea, L. (2013). Impuesto a la renta y responsabilidad social. *IUS ET VERITAS* (46), 362-375.
- De Castro, F. (1985). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas.
- Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios* (07), 05-16.
- Fernández, I. (2005). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Lima: Palestra.
- García, R. (1978). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Recuperado el 10-04-2018, de <https://es.scribd.com/document/239761096/RENTA-Roque-Garcia-Mullin1>.

- Kresalja, B., Ochoa C. (2009). *Derecho Constitucional Económico*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ley N°26887, Ley General de Sociedades (1997). En Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Ley N°28611, Ley General del Ambiente (2005). En Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Ley N°29973, Ley General de la Persona con Discapacidad (2012). En Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Macera, B. (1998). *El deber industrial de respetar el ambiente*. Madrid: Marcial Pons.
- Picón, J. (2011). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo*. (3a edición). Lima: Dogma.
- Presidente de la República (2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF. Lima, Perú.
- Presidente de la República (1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N°122-94-EF. Lima.
- Reig, J., Gebhardt, J., Malvitano, R. (2006). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Macchi.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°814-2-98 de 14 de octubre de 1998.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°707-2-99 de 25 de agosto de 1999.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°710-2-99 de 25 de agosto de 1999.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°274-2-2001 de 22 de marzo de 2001.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°8634-2-2001 de 24 de octubre de 2001.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°8634-2-2001 de 24 de octubre de 2001.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1759-5-2003 de 28 de marzo de 2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°01275-2-2004 de 05 de marzo de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°7263-1-2004 de 24 de setiembre de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1424-5-2005 de 04 de marzo de 2005.

- Resolución del Tribunal Fiscal N°3838-5-2005 de 22 de junio de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°3942-5-2005 de 24 de junio de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°6392-2-2005 de 20 de octubre de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°4807-1-2006 de 05 de setiembre de 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1377-1-2007 de 23 de febrero de 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°9013-3-2007 de 25 de setiembre de 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°3851-4-2008 de 26 de marzo de 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°12659-2-2008 de 30 de octubre de 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2463-2-2009 de 17 de marzo de 2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2791-5-2010 de 17 de marzo de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°6915-3-2010 de 30 de junio de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°10813-3-2010 de 16 de setiembre de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°16591-3-2010 de 17 de diciembre de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°4628-4-2012 de 28 de marzo de 2012.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°9902-8-2014 de 20 de agosto de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°00844-5-2017 de 27 de enero de 2017.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°2487-4-2017 de 21 de marzo de 2017.
- Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema, recaída en el Expediente N°600-2007. Recuperado el 14-03-2018, de [https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner\\_public/Gastos\\_de\\_mantenimiento\\_\\_\\_Poder\\_Judicial\\_\\_\\_Revisita\\_Analisis\\_Tributario.pdf](https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/Gastos_de_mantenimiento___Poder_Judicial___Revisita_Analisis_Tributario.pdf).
- Sentencia del Expediente N°0048-2004-PI/TC de 01 de abril de 2005.
- Sentencia del Expediente N°3343-2007-PA/TC de 19 de febrero de 2009.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. *Renta de tercera categoría. Cartilla de instrucciones. Declara y paga Renta 2017*. Recuperado el 20-04-2018, de [http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera\\_categoria\\_2017.pdf](http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/tercera_categoria_2017.pdf).
- Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS* (64), 101-111.
- Zegarra, A. (2009). *Descubrir el Derecho. Las nociones elementales del Derecho Privado y del Derecho Público explicadas en forma sistemática*. Lima: Palestra.