



Universidad Nacional  
**Federico Villarreal**

Vicerrectorado de  
**INVESTIGACIÓN**

**ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO**

**“LOS PARÁMETROS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y LOS GASTOS  
POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL EN LAS  
RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:**

**MAESTRO EN DERECHO**

**CON MENCIÓN EN POLÍTICA FISCAL Y TRIBUTACIÓN**

**AUTOR**

**FERNÁNDEZ MURO, VÍCTOR ANDRÉS**

**ASESOR**

**DR. HUAMÁN SIALER, MARCO ANTONIO**

**JURADO**

**DR. RODRIGUEZ RAMÍREZ, ELIEZER**

**MG. CORRALES CARBAJAL, VICTOR HUGO**

**DR. CARRIÓN SEGOVIA RODOLFO NICOLÁS**

**LIMA – PERÚ**

**2019**

## **DEDICATORIA**

Esta investigación se la dedico a mis padres.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco al Dr. Marco Huamán Sialer, por sus asesorías y la generosidad de siempre en brindar sus conocimientos.

## ÍNDICE

Portada.....	1
Dedicatoria.....	2
Agradecimiento.....	3
Resumen.....	4
Abstract.....	6
Introducción.....	8

### CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. Antecedentes.....	12
2. Planteamiento del problema.....	24
3. Objetivos.....	30
4. Justificación.....	31
5. Alcances y Limitaciones.....	32
6. Definición de Variables.....	33

### CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

Teorías generales relacionadas con el tema.....	34
---	----

Bases teóricas especializadas sobre el tema.....	52
Marco conceptual.....	69
Hipótesis.....	103

### **CAPÍTULO III MÉTODO**

1. Tipo.....	104
2. Diseño de Investigación.....	104
3. Estrategia de prueba de hipótesis.....	104
4. Variables.....	107
5. Población.....	107
6. Muestra.....	107
7. Técnica de Investigación.....	108
Instrumentos de recolección de datos.....	108
Procesamiento y análisis de datos.....	108

### **CAPÍTULO IV PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

Contrastación de Hipótesis.....	150
Análisis e interpretación.....	153

### **CAPÍTULO V DISCUSIÓN**

Discusión.....	156
----------------	-----

Conclusiones.....	162
Recomendaciones.....	163
Referencias Bibliográficas.....	164
<b>ANEXOS.....</b>	<b>173</b>
Ficha técnica de los instrumentos a utilizar.....	173
Definición de términos.....	177

## RESUMEN

La presente tesis realiza el estudio del Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta a efectos que permita que los gastos por concepto de Responsabilidad Social Empresarial sean deducibles para la determinación del citado tributo. Para dicho fin y en el marco de la normatividad vigente, se plantean parámetros al referido principio, los cuales aún no se han esbozado en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, así como tampoco en la doctrina tributaria, lo que deja en un estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes respecto a que sus erogaciones dinerarias por tales gastos sean posteriormente reparadas por la Administración Tributaria.

En el primer capítulo denominado planteamiento del problema, se desarrollan los antecedentes de la investigación, tanto a nivel nacional e internacional, los objetivos, la justificación, los alcances y limitaciones, así como la definición de las variables del presente estudio. El segundo capítulo titulado marco teórico, consigna las teorías generales relacionadas con el tema, las bases teóricas especializadas sobre el tema, el marco conceptual y finalmente las hipótesis. En el tercer capítulo llamado método se elabora todo el esquema metodológico utilizado en la presente tesis, de modo que se señala el tipo y diseño de la investigación, la estrategia de prueba de hipótesis, las variables, la población, la muestra y la técnica de la investigación, para lo cual se consignan los instrumentos de recolección de datos, el procesamiento y análisis de datos. En el cuarto capítulo denominado presentación de resultados se contrastan las hipótesis, y se analiza e interpreta dicha contrastación. En el quinto capítulo llamado discusión, se define la discusión del presente estudio y se plantean las conclusiones y recomendaciones, y se señalan las diversas referencias bibliográficas que han sido utilizadas en todo el desarrollo de la tesis.

Finalmente se agrega la ficha técnica de los instrumentos utilizados y la definición de términos en calidad de anexos.

### **Palabras clave**

Causalidad

Responsabilidad

Gastos

Jurisprudencia

Erogaciones

Incertidumbre

## **ABSTRACT**

This thesis carries out the study of the Causality Principle of the Income Tax to effects that allow that the expenses by concept of Corporate Social Responsibility are deductible for the determination of the mentioned tribute. For this purpose and within the framework of the current regulations, parameters are raised to the aforementioned principle, which have not yet been outlined in the jurisprudence of the Tax Court, nor in the tax doctrine, which leaves a state of legal uncertainty to the taxpayers regarding that their monetary expenses for such expenses are subsequently repaired by the Tax Administration.

In the first chapter called the problem statement, the background of the research is developed, both nationally and internationally, the objectives, justification, scope and limitations, as well as the definition of the variables of the present study. The second chapter, entitled theoretical framework, consigns the general theories related to the subject, the specialized theoretical bases on the subject, the conceptual framework and finally the hypotheses. In the third chapter called method, the whole methodological scheme used in this thesis is elaborated, so that the type and design of the research, the hypothesis test strategy, the variables, the population, the sample and the technique of the investigation, for which the instruments of data collection, data processing and analysis are consigned. In the fourth chapter called presentation of results, the hypotheses are contrasted, and this contrast is analyzed and interpreted. In the fifth chapter called discussion, the discussion of the present study is defined and the conclusions and recommendations are presented, and the various bibliographical references that have been used throughout the development of the thesis are indicated.

Finally, the technical specifications of the instruments used and the definition of terms as annexes are added.

## **Keywords**

Causality

Responsability

Expenses

Jurisprudence

Disbursements

Incertidumbre

Uncertainty

## INTRODUCCIÓN

La Responsabilidad Social Empresarial constituye una visión de negocios que se desarrolla en los ámbitos económicos, comunitarios y ambientales. Para ello, considerando valores éticos, las empresas realizan diversos gastos que coadyuvan a convivir en armonía con la sociedad, sin perder, claro está, el ánimo de lucro que incentiva sus actividades económicas.

No obstante, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, normalmente repara los referidos gastos, bajo el sustento que se configuran en simples liberalidades y a su vez, en que los contribuyentes no acreditan que sus gastos se encuentren efectuados al amparo del Principio de Causalidad, establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, el Tribunal Fiscal, como máximo ente administrativo en materia tributaria del Perú, ha emitido diversos pronunciamientos que manifiestan que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial sí son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, sin embargo, ello se encuentra analizado de forma casuística, y no en base a parámetros generales que permitan a los contribuyentes mantener predictibilidad respecto al tratamiento tributario que se le otorgue a dichos desembolsos.

Por tal motivo, la presente tesis tiene la finalidad de plantear esos parámetros que evidencien que tales gastos resultan ser necesarios y se encuentran vinculados a mantener la fuente generadora de riqueza, esto es, que se encuentren enmarcados en el Principio de Causalidad.

## CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1. Antecedentes

#### 1.1. Antecedentes internacionales

A nivel internacional se han efectuado diversas investigaciones que también han analizado lo que comprende el término de responsabilidad social empresarial, el cual debe encontrarse íntimamente relacionado en el desarrollo de la actividad económica.

Así se tiene una tesis colombiana denominada “La Responsabilidad Social Empresarial como base de la estrategia competitiva de Hzx”, la cual esboza como conclusiones que:

Es evidente que la RSE debe ser parte del ADN de la empresa, por ello es necesario que todas las compañías asuman el tema y realicen la implementación contribuyendo de forma positiva al desarrollo de Colombia. El eje fundamental que constituye la implementación de la RSE son los valores, la transparencia y la gobernabilidad, ya que son catalogados como un grupo de interés mediante el cual la organización en todo su conjunto, se compromete a cumplir de manera ética con todas sus actuaciones en la empresa (Ortiz, 2009, p. 82).

En la investigación colombiana titulada “Efectividad regulatoria de la responsabilidad social empresarial en Colombia”, se señaló que:

La empresa ocupa un destacado lugar en la sociedad en atención al importante rol que juega en la economía. Esto conlleva que deba prestarse mayor atención al ejercicio de sus actividades y a la forma como se relaciona con los sujetos frente a los cuales sus operaciones tienen incidencia. Con ocasión de lo anterior se han creado figuras que permiten establecer parámetros relativos a la forma en que se presenta dicha interacción, encontrándose la RSE entre las más importantes (Fajardo, 2015, p. 150).

De igual modo en el artículo español, titulado “Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial”, se ha señalado que:

Ciertamente resulta complicado delimitar los espacios en los que han de actuar los entes públicos en su labor de incentivar a las empresas para la consecución de los fines propios del interés público, como el tema medioambiental, adoptando criterios de RSE. En el fondo estamos ante un viejo problema: hasta dónde llega el derecho y hasta dónde llega un comportamiento ético. Lo que hemos tratado de examinar es la cuestión relativa a la Ética como complemento del Derecho, si bien desde una determinada doble perspectiva: primero, en cuanto que se extiende sobre un ámbito más amplio al que no llega el Derecho; y, segundo, en cuanto a su propia naturaleza, al afectar directamente a la libertad del individuo en su política empresarial (Patón, 2008, p. 76).

Asimismo, según el estudio jurídico chileno, Salcedo & Cía Abogados y Auditores Tributarios, en su artículo denominado “Mecanismos legales y tributarios en RSE, Realidad Internacional y Chilena” ha manifestado respecto a la responsabilidad social empresarial que es “(...) una contribución activa voluntaria al mejoramiento social, económico y ambiental por parte de las empresas, generalmente con el objetivo de mejorar su situación competitiva valorativa y su valor añadido” (Muñoz, M., consultado el 17 de mayo de 2018).

De igual manera, el Centro Mexicano para la Filantropía – CEMEFI, en su investigación denominada “El concepto de Responsabilidad Social Empresarial”, ha señalado que:

El desarrollo económico y social mejora las condiciones de vida de las comunidades. En el caso de México, es claro que aún existen innumerables asuntos por resolver para construir un entorno que ofrezca a toda la sociedad los satisfactores que necesita. Al ser el proceso de globalización una realidad en el mundo, las comunidades de negocios disfrutan, día con día, de mayor influencia, y sus aportes son cada vez más significativos en la construcción de una sociedad más justa y de una economía con crecimiento sostenible que permita aminorar y erradicar la miseria y la pobreza que enfrenta un importante segmento de la población. La única forma de atacar a la pobreza es generando riqueza. La pobreza es asunto de todos. Las empresas no podrán

ser prósperas en un país que no crece y no genera empleos  
(Cajiga, 2011, p. 19).

## **1.2. Antecedentes nacionales**

Los impuestos mayormente han sido una de las principales fuentes de financiamiento del estado peruano, los cuales sirven de instrumento para satisfacer diversas necesidades públicas, tales como, salud, educación, vivienda, entre otros.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, la potestad tributaria del estado para crear impuestos con los que se gravan las rentas de los contribuyentes, contiene limitaciones constitucionales a efectos de evitar excesos en el ejercicio de dicha potestad, la cual se encuentra establecida en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, que establece que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter

confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (Artículo 74° de la Constitución Política del Perú)

De igual modo, la generación de rentas en el devenir de las actividades del sector empresarial se encuentra regida dentro del marco del Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta, el cual es definido como la relación existente entre los egresos e ingresos, esto es, entre los gastos que realiza una empresa para obtener mayores rentas, en virtud de su finalidad y ánimo lucrativo. En ese sentido, dicho principio, deberá ser considerado por el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica para la determinación del Impuesto a la Renta y así evitar posteriores contingencias con la Administración Tributaria.

A efectos de interiorizar los términos del principio de causalidad y de responsabilidad social empresarial, se encuentran diversos estudios que han efectuado investigaciones sobre el significado y trascendencia de dichos conceptos, los cuales se exponen a continuación:

Sobre el Principio de Causalidad, la Consultora en Desarrollo Sostenible Mariangela Zuloaga señala:

(...) en el esquema de costos de una empresa, la determinación del impacto impositivo del negocio resulta fundamental para el sostenimiento del mismo. Dentro del escenario fiscal actual tenemos como uno de sus principales actores al Impuesto a la Renta (IR) aplicable sobre las utilidades netas de la empresa, esto es, determinadas luego de descontar aquellos desembolsos (gastos) estrictamente vinculados con la generación de la utilidad o con el mantenimiento del negocio (Principio de Causalidad). Como se podrá observar, en aquellos casos en que la empresa efectúe desembolsos que no sean considerados como necesarios para el negocio, se generará un desfase económico que repercutirá en una mayor carga tributaria. (Zuloaga, 2012, párr. 4).

En ese mismo orden de ideas, se indica que “el principio de causalidad implica la existencia de un nexo entre los gastos realizados y la actividad productora de renta” (Llosa y Quiroz, 2011, p. 26).

Al respecto, nuestra legislación en materia tributaria, particularmente en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>1</sup>, establece 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 la misma ley”.

---

<sup>1</sup> Aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004.

Por otro lado, con relación a los diversos gastos que efectúa el empresariado para generar mayores ingresos, se debe mencionar que en ellos se encuentran los denominados gastos por responsabilidad social empresarial (RSE), los cuales se definen como “una forma ética de gestión que implica la inclusión de las expectativas de todos los grupos relacionados a la empresa, para lograr el desarrollo sostenible, (...) el concepto de desarrollo sostenible implica el desarrollo equilibrado de las siguientes tres dimensiones: económica, ambiental y social” (Canessa y García, 2005, p. 16). Por tanto, de dicha definición se pueden colegir tres subdivisiones principales de la RSE, estos son: a) Responsabilidad económica empresarial, b) Responsabilidad ambiental empresarial, y c) Responsabilidad comunitaria empresarial.

Asimismo, según Gómez Alonzo, en su tesis titulada “Prácticas de responsabilidad social empresarial en empresa comercializadoras de café de la cabecera departamental de Huehuetenango”, manifiesta que:

La responsabilidad social empresarial debe ser una práctica voluntaria de las empresas para contribuir con la sociedad, pues no debe ser una actitud obligatoria ya que no se realizaría de la mejor forma, pues su aplicación contribuye al desarrollo social y ambiental que persigue la obtención de beneficios no solamente económicos para las empresas, sino también para los empleados, clientes o consumidores. (Gomez, 2014, p. 15).

Por otro lado, sobre la evolución histórica de la responsabilidad social empresarial, se ha indicado que este:

Es un concepto que aparece de forma explícita a mediados del siglo XX. Sin embargo, se puede afirmar que en términos éticos y morales esta ha estado presente desde los inicios de la historia de la humanidad a través de normativas para garantizar correctas prácticas comerciales. En las culturas griega y romana las actividades comerciales fueron consideradas como un “mal necesario” apareciendo restricciones filosóficas sobre el trabajo de los mercaderes. Posteriormente, en la edad media continúan las restricciones religiosas planteadas por la iglesia católica que consideraba como despreciables a las actividades comerciales y de negocios. Hacia el siglo XIII, ante el crecimiento del comercio en las ciudades europeas, Santo Tomás de Aquino estableció el concepto del precio justo determinado por los mercados y los márgenes de utilidad razonables obtenidos en el proceso de comercio. La ideología hace que el comercio ya no sea visto como una labor denigrante. Entre los siglos XV y XIX el comercio y las industrias crecen de forma sostenida, convirtiendo a la ética capitalista en un eje fundamental del desarrollo de la humanidad (Schwalb, 2003).

De igual modo, según Giuliana Canessa, en su estudio denominado “El ABC de la responsabilidad social empresarial en el Perú y en el mundo”, manifiesta que:

Luego de la revolución industrial de fines del siglo XIX, las empresas cobran un rol mucho más protagónico en el sistema. Sin embargo, a raíz de la crisis de 1929, la labor empresarial es cuestionada, optándose por estados con mayores atribuciones, lo que se mantuvo hasta pasada la segunda guerra mundial. Es a partir de la década de los cincuenta que las compañías empiezan a consolidarse. Así, las grandes corporaciones empiezan poco a poco, a manejar los hilos de la economía mundial hasta llegar a la situación actual en la que los grandes empresas son más poderosas, en términos económicos, que la mayoría de los países (Canessa, 2005, p. 21).

Cabe mencionar que la historia de la Responsabilidad Social Empresarial carece de un punto de partida en su conceptualización, no obstante ello, se aprecian sucesos históricos que han orientado su reconocimiento a nivel internacional en aspectos sociales y medio ambientales, tales como la Conferencia de Estocolmo en 1972, el Informe Brundtland en 1987 o el protocolo de Kyoto en 1997; el nacimiento de grupos civiles como Amnistía Internacional, WWF, Greenpeace o Transparencia Internacional; las iniciativas formales empresariales como AA1000, SA8000, las Directrices de la OCDE o el mismo Pacto Mundial; así como el surgimiento de organizaciones como la Global Reporting Initiative o el Instituto Ethos.

Sin perjuicio de los sucesos históricos aludidos anteriormente, es preciso manifestar que una primera noción de la Responsabilidad Social Empresarial se centraba en la realización de actos de liberalidad o también llamados actos filantrópicos en beneficio

de la sociedad, con la finalidad de alcanzar una mejor convivencia en el desarrollo de su actividad económica.

Por otro lado, según la tesis denominada “Aproximación a una legislación nacional en responsabilidad social empresarial para la emisión de reportes de sostenibilidad”, se indica dentro de sus conclusiones que: “con el avance de las inversiones y la economía, surge la necesidad de que las empresas rindan cuentas de sus actividades sociales, puesto que estas empiezan a darles beneficios a nivel corporativo” (Zapata, 2012, p. 90).

De igual modo, en la tesis titulada “El derecho y la Responsabilidad Social Empresarial”, se indicó entre otras conclusiones que:

Definimos la Responsabilidad Social Empresarial como un sistema de gestión que construye de forma complementaria, a través de la emisión de un conjunto de reglas y normas privadas, unilaterales o consensuadas con sus principales grupos de interés, las garantías y respeto de los derechos fundamentales impuestos por la normativa pública internacional y nacional en materia de derechos laborales, ambientales, de seguridad laboral y de salud, entre otros; es decir, busca el cumplimiento de los estándares sociales internacionales y nacionales, desarrollando mecanismos de solución de conflictos, y sistemas de control y verificación sobre el cumplimiento de los compromisos asumidos a través de los Código de Conducta, Acuerdos Marcos Internacionales

negociados o Balances Sociales publicados (Otoya, 2012, p. 106).

Asimismo, según la tesis denominada “La responsabilidad social empresarial como medio de rentabilidad y competitividad”, establece que:

La empresa forma parte del entorno social, ambiental y económico, por lo cual se le atribuye la condición de persona jurídica y un deber de ciudadanía por lo tanto debe integrarse a ella y contribuir al desarrollo general, esto ha sido corroborado en el desarrollo de la evolución de la RSE, que nos muestra que la empresa mantiene responsabilidades frente al entorno, lo cual no implica que se aminoren los objetivos económicos de la empresa, sino que se alcancen beneficios sostenibles a largo plazo tanto para la empresa como para sus grupos de interés (Escobar, 2015, p. 99).

Mediante la tesis “la deducción de los gastos por responsabilidad social vinculados a la prevención de conflictos sociales en la minería a fin de determinar el impuesto a la renta empresarial”, indicó como una de sus conclusiones que:

De lo expuesto podemos concluir que la regulación actual existente vinculada a la Responsabilidad Social Empresarial se encuentra dispersa en diversos cuerpos normativos, no existe por parte del Estado una voluntad de delimitar específicamente

mediante una norma el fenómeno de este tipo de prácticas. Las posiciones esgrimidas en este trabajo que nos permiten sustentar como deducible o no el gasto por responsabilidad social, resultaron en algunos casos en extremas. La primera señala que estos gastos solo deben restringirse a eliminar posibles conflictos que impidan el normal desarrollo de la empresa y/o solucionarlos. La segunda, con una interpretación más amplia, comprende en general el gasto encaminado a armonizar el ambiente con la empresa. También es importante señalar que estas posiciones no deben entenderse como una dicotomía, sino que las posiciones señaladas deben ser complementarias; de modo tal que ni la una sea tan restrictiva ni la otra tan extensiva (Mogrovejo, M., 2017, p. 138).

En la tesis titulada “La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances”, se manifiesta que:

Sobre la deducción de los gastos por responsabilidad social empresarial, el Tribunal Fiscal reconoce que se tratan de erogaciones razonables, sin embargo restringe su aceptación a situaciones en las que resulta inminente para evitar la generación de conflictos sociales, se celebren convenios entre el contribuyente y la comunidad receptora, y/o resulte necesario para que este siga desarrollando su actividad empresarial (Benites, 2017, p. 138).

Estando a lo antes expuesto, se pueden apreciar los antecedentes que se derivan de las dos variables del presente trabajo de investigación, esto es, del Principio de Causalidad, vista como un parámetro pre establecido para los gastos en que incurren las empresas para generar mayores rentas y por otro lado la variable Responsabilidad Social Empresarial, que desde sus primeras conceptualizaciones se asemejaba meramente a la filantropía, y que no obstante a ello, en los últimos años ya se esbozan nuevos sentidos a esta visión empresarial, tanto en lo económico, como a su vez en lo comunitario y en lo ambiental.

## **2. Planteamiento del Problema**

El Principio de Causalidad del impuesto a la renta es reconocido en nuestro país como la relación existente entre el gasto y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de riqueza, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a 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.

En virtud a esta definición, las empresas en el Perú realizan diversas erogaciones de dinero con la finalidad de obtener mayores rentas y a su vez para proteger sus actividades económicas, a efectos de mantener su fuente productora de riqueza.

En ese orden de ideas, el sector empresarial en el país, particularmente las empresas extractivas de recursos naturales, vienen realizando diversos gastos por concepto de

responsabilidad social empresarial (llámese construcción de carreteras, de plazas, de fuentes de agua para la agricultura, y demás desembolsos de dinero materializados en bienes y/o servicios en favor de las comunidades ubicadas de forma adyacente a la actividad extractiva, así como del ambiente en el cual desarrollan sus actividades económicas.

No obstante, tales gastos vienen siendo reparados por la Administración Tributaria, bajo el argumento que son simples liberalidades y/o donaciones que no resultan ser gastos deducibles de la renta bruta, toda vez que no serían necesarias para el mantenimiento de la fuente productora de riqueza, y en consecuencia incumplirían el principio de causalidad del impuesto a la renta.

Al respecto, sobre esta contingencia tributaria, la Consultora en Desarrollo Sostenible Mariangela Zuloaga, refiere que:

(...) en el caso de la RSE el problema surge cuando, pese a su relación inherente tanto con la generación de utilidades como con la salvaguarda y sostenimiento del negocio, la posición tradicional de la Administración Tributaria ha sido de desconocer la “causalidad” de estos gastos, calificándolos como simples liberalidades sin un fin o propósito material específico. (Zuloaga, 2012, párr. 5).

Asimismo, sobre este aspecto, el Tribunal Fiscal<sup>2</sup> emitió la Resolución N° 016591-3-2010 de 17 de diciembre de 2010, mediante la cual señaló que:

---

<sup>2</sup> Dicho Tribunal es un órgano dependiente administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas y que cumple la función de resolver en última instancia administrativa las controversias tributarias y/o aduaneras en el país.

Los gastos incurridos por una empresa a favor de comunidades aledañas a las zonas de influencia de sus proyectos de explotación de recursos naturales resultan deducibles para fines del Impuesto a la Renta, en la medida que guardan una relación causal con el giro del negocio. Dichos gastos no constituyen una liberalidad, puesto que son realizados con la finalidad de prevenir eventos que puedan irrumpir en el funcionamiento de su actividad empresarial.

De igual manera, mediante la Resolución N° 01424-5-2005 de 4 de marzo de 2005, dicho Tribunal indicó que:

(...) es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado adecuado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, 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 (...).

De igual modo mediante la Resolución N° 21908-4-2011 de 28 diciembre de 2011 se señaló que:

Los gastos efectuados por la recurrente tuvieron como propósito específico resarcir los daños causados por el derrame de crudo en las aguas del Río Marañón (...) aliviando a través de la entrega de agua, de víveres y medicinas, la imposibilidad de las poblaciones afectadas de las comunidades

riberañas del mencionado río, del consumo de sus aguas y de sus productos hidrobiológicos (...) que de acuerdo a lo expuesto se encuentra acreditado en el caso de autos la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente (...).

En tal sentido, el referido Tribunal Administrativo, mediante las anotadas resoluciones, dejaron sin efecto los reparos efectuados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, considerando que los gastos por responsabilidad social empresarial que habían realizado los contribuyentes, sí resultaban causales, y por consiguiente, debían ser deducidos de la renta bruta, a fin de establecer el monto de renta neta imponible del impuesto a la renta.

En el mismo orden de ideas, mediante Casación N° 2743-2009, se estableció que:

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

Al respecto, mediante la Sentencia en Casación N° 2565-2008, que ratifica la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 600-2007, se indicó que:

Los gastos por mantenimiento de un canal de agua que abastece a una hidroeléctrica no son liberalidad pues se debe entender por tal a aquellos actos no relacionados con la actividad empresarial, y por el contrario, son gastos deducibles pues su reparación era indispensable no sólo para la zona sino para el contribuyente pues de ello dependía la continuidad de sus operaciones y la obtención de mayores recursos hídricos y por tanto ingresos para empresa.

Estando a lo expuesto, resulta evidente la controversia suscitada entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, la cual sigue reparando los gastos por responsabilidad social empresarial, situación que genera incertidumbre al sector empresarial que realiza dichos gastos, en particular, de las empresas extractivas de recursos naturales en el país.

La situación antes descrita, se genera como consecuencia de que tanto la normatividad legal en el país, así como las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, no han establecido los parámetros para que los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial se rijan por el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta y por consiguiente, que su deducibilidad sea aceptada.

Sobre esta discusión la jurista Gisela Arroyo Langschwager, en el artículo titulado: La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas preproductivas, señaló que considera necesario:

(...) un desarrollo normativo y jurisprudencial de estos tópicos que generen certeza y seguridad jurídica al inversionista, el que busca justamente en una etapa previa al desarrollo de sus proyectos, garantizar la recuperación de su inversión en la exploración y ejecución de proyectos. (Arroyo, 2013, p. 135).

Por lo que ante la realidad problemática antes descrita, se debe considerar necesaria la determinación de parámetros a efectos de que el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial, de lo contrario, no se contribuiría a que las empresas tengan la certeza del tratamiento tributario que se aplicará a dichos egresos en un posterior procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria, así como también en un posible procedimiento contencioso tributario en sede del Tribunal Fiscal.

### **2.1. Problema General:**

- ¿De qué manera los parámetros del principio de causalidad permiten la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

## **2.2. Problemas Específicos:**

- ¿En qué medida, los parámetros en la necesidad del gasto en la generación de renta gravada admiten la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?
  
- ¿De qué manera, los parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta admiten la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?
  
- ¿Cómo los parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto admiten la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

## **3. Objetivos**

La presente investigación tendrá los siguientes objetivos.

### **3.1. Objetivo General**

- Determinar los parámetros del principio de causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

### **3.2. Objetivos específicos**

- Establecer los parámetros para la necesidad del gasto en la generación de renta gravada para que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Determinar los parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta para que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Establecer los parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto para que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

## **4. Justificación**

La presente investigación se justifica porque incrementará los conocimientos referidos a las variadas doctrinas referidas al principio de causalidad del impuesto a la renta. Asimismo, porque se realizará un análisis profundo sobre los gastos por responsabilidad social empresarial, tomando como unidad de análisis a las resoluciones que emite el Tribunal Fiscal, el cual es un tribunal administrativo que resuelve las controversias jurídicas tributarias en última instancia administrativa. De igual manera, se precisarán diversos temas relacionados a los anteriormente citados, tales como la potestad tributaria del Estado y las limitaciones que plantean los principios constitucionales tributarios. Del

mismo modo, se analizarán los desembolsos que realizan los contribuyentes por concepto de responsabilidad social empresarial, visto desde las perspectivas económicas, comunitarias y ambientales.

Por otro lado, servirá para un mejor y mayor análisis respecto a lo que actualmente se encuentra normado en el Perú, a efectos de poder establecer parámetros al principio de causalidad, con la finalidad de que mediante la emisión de una jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal, se pueda obtener los lineamientos que se deben considerar al momento de resolver los casos que contengan reparos por concepto de dichos gastos, de modo que se tenga predictibilidad para el empresariado sobre la admisión de la deducción de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial.

## **5. Alcances y Limitaciones**

### **5.1. Alcances:**

El alcance de la investigación será descriptiva al inicio y posteriormente correlacional. En primer término descriptiva, toda vez que se buscará recolectar información y analizar las variables que son objeto de estudio.

Por otro lado, será correlacional, debido a que se verificará la relación existente entre las variables de investigación referidas al principio de causalidad del impuesto a la renta con los gastos por responsabilidad social empresarial.

### **5.2. Limitaciones:**

La presente investigación tiene como limitaciones la escasez de estudios realizados sobre parámetros que el principio de causalidad debería contemplar para que los gastos por responsabilidad social empresarial sean deducibles.

De igual modo, existe una limitación respecto al acceso de la información que se pretenda conseguir de diversas universidades públicas y privadas.

## **6. Definición de Variables**

### **6.1 El Principio de Causalidad**

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.

### **6.2 Responsabilidad Social Empresarial**

La Responsabilidad Social Empresarial es una visión de negocios que forma parte de una estrategia empresarial basada en el respeto por los valores, las personas, la comunidad y el medio ambiente.

## CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

### 1. Teorías generales relacionadas con el tema

#### a) La teoría de la renta-producto

Sobre esta teoría el jurista Alva Matteucci, ha señalado que:

Esta es la más sencilla de las teorías que pretenden explicar los supuestos de afectación al pago del Impuesto a la Renta. Bajo esta teoría se determina que la renta es un producto, el cual debe ser periódico y provenir de una fuente durable en el tiempo y ser susceptible de generar ingresos periódicos. En tal sentido, afirmamos que se trata de un producto porque el mismo es distinto y a la vez se puede separar de la fuente que lo produce, ello puede darse en el caso de una máquina, una nave de carga, un ómnibus interprovincial, una parcela agrícola, entre otros. También se puede mencionar que la fuente debe quedar en condiciones de seguir produciendo mayor riqueza. En lo que corresponde a la periodicidad, recordemos que se entiende como un mecanismo de poder repetir la producción, siendo esta posibilidad potencial y no necesariamente efectiva. (Alva, 2012, El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación, consultado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>)

El jurista Luis Omar Fernández, denomina a esta teoría como la teoría del rédito producto, para lo cual señala que:

Esta teoría también llamada “de la fuente” requiere, para considerar un enriquecimiento como “renta” que se trate de renta nueva, producida por una fuente habilitada para ello; está implícito el concepto de reproducibilidad o periodicidad de la renta así como su separación de la fuente productora. Este concepto implica una cierta “fluencia” de riqueza hacia el sujeto con la peculiaridad de ahí lo de nueva riqueza, de que el capital fuente no debe ser disminuido. Por ello las sumas que consistan en recupero del capital fuente no son renta; esto justifica la deducción de los importes necesarios para reponer los elementos integrantes de la fuente productora que, con la producción, disminuyen su valor, se consumen o gastan: las amortizaciones. (Fernández, 2002, p. 83)

Por otro lado, el tributarista Fernández Cartagena refiere que:

La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello. Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la

persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta. (Fernández, 2004, *Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú*, consultado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/07\\_VIIIJorIPDT\\_JFC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf))

Asimismo, el tributarista García Mullín, ha manifestado que:

Este criterio, en el cual subyace una concepción de la renta de tipo económica y objetivo, entiende que es tal "el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación". Por consiguiente, sólo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que llenen estos requisitos: a) sean un producto; b) provengan .de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación (habilitación). (García, 1978, p. 18)

Sobre el requisito que deber ser un producto, el anotado jurista ha señalado que:

La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce. Por ello, no es renta, en esta concepción, el mayor valor que experimente un bien, ni el crecimiento operado en un bosque, etc. A esa condición se agrega la de que debe ser una riqueza nueva "material". Según indican los clásicos

expositores de la tesis, desde el punto de vista tributario, la renta es un concepto contable que solo puede referirse a cosas que puedan contarse y medirse exactamente y ser expresadas en dinero. Como se ve, este carácter de "material", pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en si, 10 cual deja fu era del concepto de renta a las denominadas "rentas imputadas", como p. Ej., el valor locativo de la casa habitación de la que se es propietario. (García, 1978, p. 1)

Con relación al requisito relativo a que debe provenir de una Fuente Productora Durable, ha mencionado que:

Por fuente productora se entiende un capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades. La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto. Lo importante del concepto radica en que excluye la consideración como renta de las ganancias de capital, pues en ellas, la fuente se agota (para la persona) en el momento en que la ganancia se realiza. (García, 1978, pp. 18 y 19)

En cuanto al requisito relacionado a que la renta debe ser periódica, expresa que:

Como consecuencia del carácter durable de la fuente, y vinculado a él, se afirma la necesaria periodicidad de la renta. Pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos (es decir, que realmente se repita la renta), sino que basta con que sea posible. El concepto de periodicidad se conforma, así, con la simple potencialidad o posibilidad, la que se presenta cuando la fuente tiene la capacidad de volver a repetir el producto, si es nuevamente habilitada a tal efecto. Tratándose de bienes corporales, esa capacidad debe ser determinada atendiendo a la naturaleza y destino de ellos; por ello, si un inmueble se arrienda durante un único mes el arriendo será renta, aun cuando antes y después no vuelva a afectarse el bien a ese destino, puesto que en virtud de aquellas condiciones puede volver a originar nuevos alquileres, si vuelve a ser arrendado. (García, 1978, p. 19)

Respecto al requisito referido a que la fuente debe ser Puesta en Explotación, el menciona jurista indica que:

A efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta. Por eso, si un predio es objeto de labore, los frutos que se obtengan serán renta; pero no lo será, en cambio, el enriquecimiento proveniente de un aluvión. La misma exigencia de habilitación racional

de la fuente coloca bajo examen especial una serie de explotaciones de las que, racionalmente, no pueden esperarse beneficios, como sucede en el caso de los studs. La problemática en estos casos es doble e involucra tanto a los beneficios que eventualmente se obtengan, como a los quebrantos que resulten de tal tipo de actividades. (García, 1978, p. 19)

#### **b) La teoría del flujo de riqueza**

Sobre la presente teoría el tributarista Alva Matteucci, ha postulado que:

Según esta teoría se considera renta todo aumento de la riqueza que proviene de operaciones con terceros. En este tipo de afectaciones se encontrarían las rentas obtenidas por Ganancias por realización de bienes de capital Ingreso por actividades accidentales, Ingresos eventuales, Ingresos a título gratuito. En la legislación de la Ley del Impuesto a la Renta no hay un artículo específico que regule esta teoría, ello a diferencia de la Teoría renta – producto que se ha descrito anteriormente y que si tiene un referente normativo. (Alva, 2012, El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación, consultado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>)

Para el profesor Ruiz De Castilla:

En el campo de la Política Fiscal esta teoría considera renta gravable a todo beneficio económico que fluya hacia un sujeto. Pasando al terreno legal peruano, el tema es más complicado. No existe un artículo de la LIR que consagre de modo general todos los alcances de la teoría flujo de riqueza. Nuestro legislador recoge algunos casos que se encuentran comprendidos dentro de la teoría flujo de riqueza. En este sentido la ley peruana tiene que proceder con la descripción de cada uno de estos casos por separado. Por ejemplo el art. 1.b de la LIR señala que la ganancia de capital se encuentra afecta al Impuesto a la Renta. En este caso la LIR señala de modo expreso el aspecto objetivo del hecho generador (ganancia de capital). (Ruiz, 2010, Impuesto a la Renta. Aspectos Subjetivos (Versión actualizada), consultado de <http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>)

Dicho jurista agrega que:

Con relación al aspecto subjetivo apreciamos que -por regla general- la LIR guarda silencio. En cambio, por excepción, la LIR se refiere de modo expreso a la persona natural cuando por ejemplo el último párrafo del art. 2 de la LIR señala que no constituye una ganancia de capital gravable el resultado de la enajenación de la casa-habitación por parte de una persona natural. Es verdad que en este caso la LIR se refiere a una renta inafecta. Pero, indirectamente, nos da a entender que

constituye una renta gravada con el Impuesto a la Renta el resultado de la enajenación de predios tales como una casa de playa –inicialmente adquirida para recreo personal y familiar- cuando es realizada por una persona natural. (Ruiz, 2010, Impuesto a la Renta. Aspectos Subjetivos (Versión actualizada), consultado de <http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>)

Para el profesor García Mullín en su Manual de Impuesto a la Renta ha señalado sobre esta teoría que “considera renta la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado. Este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto” (García, 1978, p. 20).

Al respecto, el referido jurista desarrolla una serie de ingresos que abarcan dicha teoría, tales como las ganancias de capital realizadas, en el que manifiesta que:

Se consideran tales, las originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual. Como se dijo líneas arriba, esos resultados no podrían ser considerados renta producto, puesto que la fuente productora de ellos (el bien vendido), agota al producirlos la posibilidad de proporcionar nuevas ganancias de capital al mismo beneficiario. La problemática especial de las ganancias de capital ha de ser analizada en otro capítulo de este trabajo, razón por la cual en esta

oportunidad bastara decir que, en el concepto de flujo de riqueza, ellas configurarían rentas puras y simples. (García, 1978, p. 21)

Asimismo, menciona a los ingresos por actividades accidentales, el cual los conceptualiza como: “ingresos originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin” (García, 1978, p. 21).

De igual modo, consigna a los ingresos eventuales como parte de la teoría del flujo de riqueza, para lo cual señala que:

Son ingresos cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad ni habilitación racional de fuente, de modo que no podrían caber en el concepto de renta producto. (García, 1978, p. 21).

De la misma manera, añade a los ingresos a título gratuito, indicando que:

Comprende tanto a las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (regalos, donaciones) coma las por causa de muerte (legados y herencias) Recapitulando sobre este concepto de renta como equivalente a "flujo de riqueza", se advierte que considera como condición suficiente y a la vez necesaria para configurar la renta, el

hecho de tratarse de enriquecimientos que han fluído desde terceros hacia el contribuyente, independiente- mente de que sean producto o no de fuente alguna. Pero -y este carácter lo diferencia del criterio que se reseñará a continuación. - es necesario que haya existido una operación con terceros. Este requisito excluye del concepto de renta al aumento de valor que experimentan los bienes, en tanto no se traduzca en operación de mercado, así como a los consumos que el sujeto puede proporcionarse sin realizar intercambios tales como el uso de bienes durables o la provisión de bienes y servicios de propia producción. (García, 1978, p. 21)

Por otro lado, mediante el Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000 de 6 de octubre de 2005, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en cuanto a esta teoría ha manifestado que:

En cuanto a la teoría del flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, una de sus características es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. (Consultado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2522005.htm>)

### **c) La teoría de consumo más incremento de patrimonio**

El tributarista Ruiz De Castilla, sobre la presente teoría anota que:

Para la Política Fiscal esta teoría entiende que la renta gravable es toda variación del patrimonio. Pasando al campo legal entendemos que no existe un artículo en la LIR que adopte de modo general todos los casos que se encuentran comprendidos por la teoría del consumo más incremento patrimonial. Nuestro legislador recoge solamente algunos casos que están alcanzados por la teoría que venimos examinando. En este sentido la LIR contiene la descripción de cada uno de estos casos. Por regla general la descripción legal de los aspectos objetivos del hecho generador se lleva a cabo de manera expresa. En cambio es de notar que la LIR no suele hacer referencia expresa a los aspectos subjetivos del referido hecho generador. En la medida que la teoría del consumo más incremento patrimonial apunta a gravar, entre otros casos, a las variaciones del patrimonio de las personas naturales; entonces cabe la posibilidad que la ley peruana contemple esta clase de sujetos. Por ejemplo el art. 1.d de la LIR establece que se encuentran sometidas al Impuesto a la Renta las rentas imputadas (atribuidas) que detalla la LIR a lo largo de su texto. Uno de estos casos aparece en el art. 23.d de la LIR, según el cual se configura una renta (ficta) cuando el propietario de un predio cede su uso a título gratuito. Definitivamente este dispositivo legal se refiere a la persona natural que cede el indicado predio. (Ruiz, 2010, Impuesto a la Renta. Aspectos Subjetivos (Versión actualizada), consultado de

<http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>)

Por su parte, el jurista Alva Matteucci, señala que:

Para la aplicación de esta teoría se requieren analizar básicamente dos rubros en donde se analiza si una persona cuenta o no con capacidad de pago o ingresos. Aquí se debe analizar las variaciones patrimoniales y los consumos realizados. En el caso de las variaciones patrimoniales se toma en cuenta para efectos de la afectación al Impuesto a la renta los cambios del valor del patrimonio, que son propiedad del individuo, obtenidos entre el comienzo y el fin del periodo. Por ejemplo puede tomarse en cuenta un período inicial de revisión que puede coincidir con el ejercicio con el 1 de enero y se toma como punto final el 31 de diciembre. Si una persona al 1 de enero contaba con un vehículo que utilizaba para su transporte personal y al 31 de diciembre la Administración Tributaria aprecia que tiene registrado a su nombre 12 vehículos en el Registro Público de Propiedad Vehicular, sin embargo no tiene ingresos declarados anualmente ante el fisco, toda vez que no ha presentado declaraciones juradas que puedan sustentar los ingresos que obtuvo para la compra de los mencionados bienes. (Alva, 2012, El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación, consultado de

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>)

De igual modo, el jurista García Mullín, manifiesta que:

Esta doctrina supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo. Podría decirse que en la concepción de renta producto, el énfasis se coloca sobre el fenómeno de producción y el eje de la imposición está en la consideración objetiva de lo que una fuente produce; y que en el criterio del flujo de riqueza, la consideración más relevante es la del tránsito patrimonial desde los terceros al perceptor. (García, 1978, p. 22).

Agrega que:

En este criterio, en cambio, el individuo es el gran protagonista; las satisfacciones de que dispone, a lo largo de un periodo, son el test último de su capacidad contributiva fiscal. Esas satisfacciones, en definitiva, tienen dos formas de manifestarse: o se transforman en consumo o terminan incrementando el patrimonio al fin del periodo. Por eso, la suma algebraica de lo consumido más los cambios en el valor del patrimonio, constituyen la renta del período. Así, si al comienzo del periodo una persona tenía 100 unidades, consumió 60 y al final de periodo quedó con 120, su renta ha sido de 80, pues le permitió consumir 60 e incrementar el patrimonio en 20. Como se ve en este enfoque, para nada interesa saber si la renta fue producto de

fuente o no; ni siquiera interesa saber si provino de un flujo de riquezas desde terceros. Además de esos rubros la renta, como corriente de satisfacciones, puede haber consistido en el consumo de bienes o servicios producidos por el mismo individuo o en el consumo de bienes durables adquiridos con anterioridad o en simples variaciones de valor que ha experimentado el patrimonio, por cualquier causa que sea, entre el comienzo y el fin del periodo y aunque no se haya "realizado" mediante una operación de mercado con terceros. (García, 1978, p. 22)

El mencionado jurista refiere que esta teoría se enmarca en dos grandes rubros, los cuales son las variaciones patrimoniales y los consumos, al respecto sobre el primero de ellos menciona que:

El propio concepto en que se basa esta teoría supone la consideración como renta (positiva o negativa) de los cambios de valor (positivo o negativo) del conjunto de derecho de propiedad del individuo, operados entre el comienzo y el fin del periodo. Las causas a que obedezcan estos cambios de valor, es indiferente; pueden ser causas físicas (accesión, aluvión) o de tipo económico (donaciones). Todas ellas están en principio comprendidas en el concepto de renta. Este carácter de renta que revisten, bueno es señalarlo, es totalmente independiente de que se haya o no realizado, es decir, puesto de manifiesto mediante una operación de mercado. Para esta línea conceptual, exigir el requisito de realización supone una fuerte cortapisa al concepto de renta, no justificable. En términos de comparación de este criterio con el de flujo

de riqueza, puede ser útil advertir que las variaciones patrimoniales positivas pueden provenir básicamente de dos orígenes: acumulación de ahorro de ingresos del periodo o aumento del valor de los bienes ya poseídos al comienzo. El primer rubro resultaría gravado en el criterio de flujo de riqueza, en cuanto ingreso proveniente de terceros, por ello la real diferencia se plantearía en las valorizaciones o ganancias de capital no realizadas, que no resultarían gravadas en el criterio de flujo de riqueza, y si estarían abarcadas por criterio que se comenta. (García, 1978, p. 23)

Sobre los consumos, refiere que:

Si a lo largo del periodo, una persona -hipotéticamente- se abstuviera totalmente de consumir, el cálculo de su renta personal se reflejaría directamente en la acumulación patrimonial del final del período. Al consumir, ejercita derechos destruyendo bienes económicos. Por consiguiente, el valor de esos consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales, para determinar la totalidad de la renta del periodo. Puede ser bueno indicar que este criterio tiene algún punto en que sus consecuencias prácticas coinciden con el flujo de riqueza (aunque por otro fundamento), pero lo que excede en varios aspectos. (García, 1978, p. 23)

Asimismo, dentro del rubro de consumos, García Mullín, desarrolla dos temas, los cuales son el uso de bienes de consumo durables y bienes y servicios producidos y consumidos por la misma persona. Sobre el primer tema expresa que:

Razonando en términos generales a partir de la aceptación del principio de que la renta consiste en un conjunto de satisfacciones, no habría porque descartar que esas satisfacciones provinieran, no de terceros, sino del uso de los bienes propios y especialmente de los de consumo durable, que no se agotan en una primera utilización. Correspondería hablar, en estos casos, no de una renta "ganada", es decir derivada de transacciones con terceros, sino simplemente "imputada", atribuida al individuo por el hecho de haber disfrutado (consumido) ese bien. Se las han denominado por ello rentas de goce o disfrute, o rentas psíquicas. Dicho de otra manera, podría indicarse que si por gozar o disfrutar de un bien ajeno el individuo tiene que pagar un precio (alquiler), al disfrutar de ese bien como propio experimenta un ahorro. Y (tercera versión de un concepto único) que si ese bien propio, en vez de utilizarlo directamente lo arrendara, obtendría un ingreso inequívocamente categorizable como renta. (García, 1978, p. 24)

Añade que:

El concepto así establecido, es aplicable para todos los bienes de consumo durables: casa habitación, automóvil, yates, mobiliario, etc. Sin embargo, de todos ellos la única categoría que frecuentemente se

ve reflejada en la legislación positiva lo constituye la casa habitación. En efecto, una adopción lisa y llana del concepto aplicado a todos los bienes de uso tropezaría con dificultades de valuación monetaria prácticamente insalvables, así como con graves problemas de contralor. (García, 1978, pp. 24 y 25)

Asimismo, sostiene que:

Una crítica generalmente esgrimida contra las rentas imputadas radica en que por su propio carácter, no dan a su titular disponibilidades con que pagar el impuesto resultante. Todas esas dificultades hall determinado que, en los hechos, el problema de las rentas imputadas se haya circunscrito a los inmuebles, y dentro de estos, específicamente al inmueble destinado a casa habitación del contribuyente. Se argumenta en favor de tal solución, que el propietario que habita en su casa realmente está percibiendo el producto de su inversión en el inmueble, o sea una renta bajo la forma de los beneficios que obtiene. Se agrega que él tuvo la posibilidad de invertir su capital en otros activos, cuyos rendimientos estarían gravados, y que su preferencia demuestra que los beneficios que deriva de comprar casa para habitarla a mismo, son superiores a los rendimientos que obtendría en formas alternativas de inversión. (García, 1978, p. 25)

Finalmente, expresa que:

En algunos países ha incidido, en el tratamiento fiscal del punto, el objetivo social de fomentar la vivienda propia, con el cual se estimaría incompatible esta forma de imposición, dando lugar a soluciones de compromiso entre uno y otro criterio. Esas fórmulas transaccionales, consisten normalmente en gravar, no todas las viviendas propias, sino sólo imputar renta a aquellas que no se utilizan para vivienda permanente, sino únicamente para veraneo o recreo, o a aquellas cuya utilización se cede en forma gratuita a terceros. En este último caso, es bien claro que quien cede en forma gratuita una casa. a tercero, está en igual condición de quien recibiera alquiler (renta gravada) y luego lo donara a su arrendatario. (García, 1978, p. 25)

Por otro lado, con relación al segundo tema dentro del consumo, se tiene a los bienes y servicios producidos y consumidos por la misma persona, por el cual el García Mullín refiere que:

También aquí el razonamiento teórico llevaría a la conclusión de que producir un bien o servicio, y consumirlo uno mismo, debe tener igual trato fiscal que producir un bien, obtener por el una renta y con ella adquirir un bien similar, caso en el cual el ingreso sería categorizado como renta y el gasto como consumo y por ende no sería deducible. En consecuencia, entrarían en esta hipótesis los consumos de alimentos que hacen los agricultores de su propia producción, los retiros de mercaderías por parte de los dueños o socios para consumo propio, el aprovechamiento de las huertas que la familia pueda tener, las tareas

domésticas desempeñadas por el ama de casa e incluso el valor del servicio de la persona que se afeita a sí misma, etc. Sin embargo, por diversas razones, normalmente la consideración positiva de estos casos queda circunscripta a los dos primeros citados, o sea la situación de los agricultores, y los retiros de mercaderías de los dueños o socios. En los demás casos, se estima que son mayores los inconvenientes que derivarían de su aplicación. (García, 1978, pp. 25 y 26)

## **2. Bases teóricas especializadas sobre el tema**

### **a) La relación jurídica tributaria y la naturaleza jurídica de la obligación tributaria**

Sobre este punto, Albert Hensel ha señalado que una obligación:

Es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) esté facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura jurídica puede encuadrarse, sin esfuerzo, la relación tributaria fundamental. Ésta consiste en el derecho del Estado a exigir de una persona concreta esa prestación a la que designamos “tributo” (...) la relación de sujeción del obligado tributario consiste, únicamente, en que debe cumplir la consecuencia jurídica de la norma, si y siempre que ésta le sea aplicable. (Hensel, 2005, p. 153)

Por otro lado, respecto al significado de relación jurídica se ha mencionado que: *“la noción más amplia y sencilla de relación jurídica es la de una relación constituida por el derecho, entre dos sujetos, con referencia a un objeto”* (Carnelutti, 1955, p. 184).

Por su parte, De Barros Carvalho, menciona que las relaciones jurídicas tributarias:

Es el conjunto de prescripciones normativas que interesan al Derecho Tributario, vamos a encontrar los dos tipos de relaciones: las de sustancia patrimonial y los vínculos que hacen irrumpir meros deberes administrativos. Las primeras, previstas en el núcleo de la norma que define el fenómeno de la incidencia – regla matriz-, y las otras, superpuestas a ella, para hacer posible la operatividad de la institución tributaria: son los deberes instrumentales o formales. (De Barros, 2007, pp. 243-244)

Asimismo, para Dino Jarach, la relación jurídica tributaria principal es:

El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como el sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada. (Jarach, 1968, p. 22)

## **b) El hecho imponible**

Para Héctor Villegas, el hecho imponible:

Describe hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuyentes especiales). (...) la hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando “hecho imponible”, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esa descripción completa es tipificadora del tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos in genere (vinculados, de no vinculados, o usando la terminología clásica: impuestos, de tasas y de contribuciones especiales) y también “in specie”. La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma indispensable diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “ encuadrarse” en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial). (Villegas, 1997, pp. 272 y 273)

Para Albert Hensel:

Todo hecho imponible regula relaciones jurídicas entre personas: el titular del crédito (acreedor tributario) y el obligado a la prestación (deudor tributario) (...) La delimitación del hecho imponible se hace de manera abstracta. No es el hecho imponible el que hace nacer la relación jurídico – tributaria, sino un determinado hecho de la realidad, que puede subsumirse en el presupuesto, creando así la relación jurídica entre acreedor y deudor tributario que llamamos obligación tributaria. Se plantea la pregunta de si la mera realización del hecho imponible es suficiente para que nazca la relación jurídico-tributaria o si, por el contrario, son necesarios otros elementos y, en particular, la liquidación administrativa del tributo. Este problema debe tratarse al estudiar la teoría del nacimiento de la obligación tributaria. La relación jurídico – tributaria confiere al acreedor tributario un crédito que, en primera instancia, debe extinguirse con una prestación del deudor (generalmente de dinero, aunque recientemente en forma de cupones válidos para el pago de la obligación tributaria). Junto al cumplimiento de la prestación principal existen también otros medios de extinción de la relación jurídico – tributaria (condonación, cancelación, compensación, etc.). (Hensel, 2005, pp. 155 y 162)

Para Geraldo Ataliba:

La hipótesis de incidencia contiene la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo. Está creado un tributo, desde que la ley describa su hipótesis de incidencia a ella el mandato “pague”. (...) La creación de tributos que se traduce en la descripción hipotética de los hechos cuyo acaecimiento de nacimiento a las obligaciones tributarias concretas es la más solemne y elevada manifestación de competencia tributaria de que son investidas las personas públicas. Esta manifestación precede, lógica y cronológicamente, a la actividad concreta y efectiva de tributar. Es primaria, en el sentido de que, sin ella, no puede haber acción tributaria (tributación). (Ataliba, 1987, pp. 74 y 75)

### **b.1) Aspecto material del hecho imponible**

Para Villegas:

Podría decirse que el núcleo del hecho imponible. Es tanta su importancia que no faltan quienes erróneamente confunden este aspecto con el propio hecho imponible como hipótesis legal condicionante total, lo cual no es así. El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento

como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético. Este elemento siempre presupone un verbo (es un hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, etc.) (Villegas, 1997, p. 274)

Para Geraldo Ataliba:

El aspecto más complejo de la hipótesis de incidencia es el material. Contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que la hipótesis de incidencia consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia. Este aspecto da, por así decirlo, la verdadera consistencia de la hipótesis de incidencia. Contiene la indicación de su substancia esencial, que es lo más importante y decisivo que existe en su configuración. Así, el aspecto material de la hipótesis de es la propia descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte. Es el aspecto más importante, desde el punto de vista funcional y operativo del concepto (de hipótesis de incidencia), porque, precisamente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia. Es el aspecto decisivo que conduce a establecer la especie tributaria a la que el tributo (al que la hipótesis de incidencia se refiere) pertenece. Contiene incluso las indicaciones de la subespecie en la que él se inserta.

Asimismo refiere que:

Las clasificaciones jurídicas de los tributos encuentran su criterio y fundamento en la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Su importancia es tan evidente que la mayoría de los autores se concentran en ella, descuidando el tratamiento de los demás, o aún no considerándolos. El aspecto material es la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios, o una actuación pública, como el hecho de que el Estado realice obras, produzca un servicio, conceda una licencia, una autorización, un permiso, etc. (Ataliba, 1987, pp. 124 y 125)

## **b.2) Aspecto personal**

Para Villegas:

El elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del elemento material del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria. Según anteriormente hemos dicho, este realizador puede ser denominado “destinatario legal tributario” nombre, este, que fue también objeto de la correspondiente explicación. (...) el destinatario

legal de tributo puede o no ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. (Villegas, 1997, p. 275)

Para Ataliba:

El aspecto personal, o subjetivo, es la cualidad inherente a la hipótesis de incidencia que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es, pues, un criterio de indicación de sujetos, que se contiene en la hipótesis de incidencia.

Agrega que:

La mayoría de las veces, el aspecto personal queda implícito, aunque sea patente, nada obsta, sin embargo, a que la ley (hipótesis de incidencia) sea expresa en la determinación de uno o de los dos sujetos. Esto es imprescindible, por otra parte, siempre que la ley quiera escapar del principio según el cual el sujeto pasivo es la persona que se encuentra en directa e íntima conexión (relación de hecho) con el núcleo del hecho imponible. (Ataliba, 1987, pp. 94 y 95)

### **b.3) Aspecto espacial**

Para Villegas:

El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible. A efectos del aspecto espacial, es necesario tener en cuenta los denominados criterios de atribución de potestad tributaria, los cuales son determinantes según tres tipos de pertenencia: política, social y económica. Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso de habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la nacionalidad), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible. Ello, porque el nacimiento de la obligación tributaria depende de un elemento, cual la nacionalidad, ajeno al hecho imponible. Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se domicilien dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del domicilio).

Agrega que:

En ese caso, tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce

por el mero hecho de domiciliarse en un país. Por último, debe también tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor (principio de la fuente o de radicación). En este último supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo renta, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio. (Villegas, 1997, p. 277)

Para Ataliba:

Se denomina aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar -contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia-relevantes para la configuración del hecho imponible. Los hechos imponibles como hechos concretos de la vida real, insertos en el mundo fenoménico suceden en un determinado lugar. La ubicación de los hechos imponibles es esencial para la configuración de la obligación tributaria. Como descripción legal condicionante de un mandato legislativo la hipótesis de incidencia sólo califica un hecho como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se de (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario. Esto es una consecuencia del principio de la territorialidad de la ley, perfectamente aplicable al derecho tributario.

Añade que:

Las connotaciones espaciales de la hipótesis de incidencia son decisivas para la confirmación del hecho imponible. Un determinado hecho, aunque revista todos los caracteres previstos en la hipótesis de incidencia, si no se dio en el lugar en ella previsto implícita o (lo que es raro, y en general superfluo) explícitamente, no será hecho imponible. Quiere decir que no determinará el nacimiento de ninguna obligación tributaria. Será un hecho jurídicamente jurídicamente irrelevante. Por otra parte, la ley puede dar relevancia o destaque al aspecto espacial de la hipótesis de incidencia, adicionando a este condicionamiento genérico un factor específico de lugar, ubicado como decisivo para la propia configuración de los hechos imposables. (Ataliba, 1987, pp. 121 y 122)

#### **b.4) Aspecto temporal**

Para Villegas:

El aspecto del rubro es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurad, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material del hecho imponible. No interesa que la circunstancia fáctica hipotética sea de verificación instantánea (o sea que tal circunstancia

se configure en un preciso instante), o que, al contrario, sea de “verificación periódica” (es decir que la circunstancia tomada como hipótesis deba ocurrir a lo largo de una sucesión de hecho producidos en distintos momentos. Y el asunto no interesa por lo siguiente: es absolutamente necesario que el legislador tenga por realizado el hecho imponible en una específica, concreta y exacta unidad de tiempo, aun cuando para ello deba en algunos caso recurrir a la ficción jurídica. La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento, se debe a que ese preciso momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria (problema de la retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios o debe ser indexada, etc.). (Villegas, 1997, p. 275)

Para Ataliba:

La ley que contiene la hipótesis de incidencia de incidencia trae la indicación de las circunstancias de tiempo, importantes para la configuración de los hechos imponibles. Esta indicación puede ser implícita o explícita. En la mayoría de las veces es simplemente implícita. Sucediendo concretamente hechos descritos en la hipótesis de incidencia, después de la vigencia de la ley que la contiene y en cuanto perdura ésta tales hechos serán “hechos imponibles”, aptos, por lo tanto, para dar nacimiento a obligaciones tributarias. En algunos casos, la ley tributaria establece condiciones especiales explícitas de

tiempo, restringiendo el ámbito de la hipótesis de incidencia, y, por lo tanto, limitando a solo algunos hechos, que cabrían en la descripción en que consiste la hipótesis de incidencia la calificación de hechos imponibles.

El citado autor agrega que:

La más importante función del aspecto temporal dice relación con la indicación necesariamente contenida en la hipótesis de incidencia del momento en que se reputa ocurrido el hecho imponible. No es este aspecto, pues, normalmente, un factor separado de los demás que conforman la hipótesis de incidencia, sino solamente una implicación de la propia configuración general de la hipótesis de incidencia. Se define el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia como la propiedad que ella tiene de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible. Los modos mediante los cuales el legislador se expresa son de los más variados.

Asimismo anota que:

Es el legislador quien discrecionalmente establece el momento que debe ser tomado en consideración para reputarse consumado un hecho imponible. Y esta indicación legislativa (que puede ser, se repite, explícita o implícita) recibe la designación de aspecto temporal de la

hipótesis de incidencia. Si el legislador nada dijera, estaría disponiendo implícitamente que el momento a ser considerado es aquel en que el hecho material descrito sucede. Se debe entender, pues que siempre existe aspecto temporal de la hipótesis de incidencia. Este es, en todos los casos, dispuesto por el legislador, aunque no siempre explícitamente. (Ataliba, 1987, pp. 105-107)

### **c) La capacidad jurídico – tributaria**

Para Hensel:

La deuda tributaria es una obligación de Derecho tributario: el deudor tributario debe ostentar capacidad jurídica, es decir, tener la capacidad de ser titular de derechos y deberes. La capacidad jurídico – tributaria no coincidir exactamente con su figura homónima del Derecho Civil. En efecto, quien es capaz conforme a las disposiciones de ramas del ordenamiento distintas a la tributaria, lo es también a efectos de esta última (...). De la capacidad jurídico – tributaria no solo se deriva el deber de soportar la intervención por parte del acreedor tributario, sino, en determinadas circunstancias, el derecho de hacer efectivas, frente al Estado, la devolución de ingresos indebidos, las bonificaciones y exenciones o de hacer uso del medio jurídico correspondiente contra una medida no ajustada a Derecho. (Hensel, 2005, pp. 169 y 170)

### **d) Concepto de Renta**

Para el jurista Fernández, sobre el concepto de renta señala que:

Durante el siglo XIX, época en que se comenzó a desarrollar este tipo de imposición, se estudiaron dos formas de definir el concepto de renta: por un lado la teoría de la periodicidad o de la fuente que considera renta solo a los ingresos periódicos que proceden de una fuente. Por el otro una teoría que toma en cuenta los incrementos netos de riqueza: la renta está constituida por todos los ingresos que constituyen a elevar el poder adquisitivo de un sujeto. (Fernández, 2002, p. 41)

**e) Concepto de renta neta**

Para Fernández:

Una primera cuestión a abordar es el concepto de ingreso neto; esto requiere que, antes de considerar renta al ingreso se le puedan restar todos los elementos que contribuyeron a su obtención. El porqué de este requisito está fundamentado en que, si la obtención de renta requiere que se realicen determinadas erogaciones –gastos- en la medida que tales erogaciones no se puedan restar del producto se va a estar gravado indirectamente el capital que permitió obtener la renta; las rentas brutas son siempre un impuesto a las gastos no deducibles. El problema más difícil se plantea con los gastos personales, diferenciación o separación de los gastos necesarios para obtener la renta de los gastos de disposición de renta; en el primer caso son costos

y deben ser deducibles, en el segundo son erogaciones pues la renta se ha obtenido sin su concurso.

Añade que:

La frontera que separa unos de otros es difusa y, lamentablemente, en muchos casos depende de la intención con la cual el sujeto realizó el gasto y no de algún elemento objetivo externo. Por ejemplo, un gasto de comida en un restaurante puede consistir en una invitación a un futuro cliente con la intención de realizar ventas, pero también puede ser una comida con fines de esparcimiento. En el primer caso debería poder deducirse como costo, en el segundo no. Otro ejemplo sería el costo de la ropa que utiliza una persona para trabajar: podría argüir que debe deducir el gasto pues socialmente no es correcto trabajar desnudo; si esto se acepta deberían existir ciertos límites pues para trabajar no hacen falta ropas lujosas o costosas y, en ese caso, ¿quién establecería el costo de las ropas deducibles? Por último alguien podría sostener con toda razón que los gastos de alimentación son necesarios para obtener la renta y por tanto deben ser deducibles ya que en ausencia de alimentación moriría. Estos problemas no tienen solución y, en general, las legislaciones prohíben la deducción de gastos personales y suelen fijar límites cuantitativos a otros gastos –por ejemplo de automóviles– para los cuales no es fácil establecer la parte de gasto afectada a obtener renta de la parte que signifique disfrute o disposición de renta. (Fernández, 2002, p. 41)

## f) Concepto de gastos

Para Fernández:

El concepto de gastos no necesarios para obtener renta se origina en disposiciones patrimoniales que realiza el contribuyente con la intención de lograr aquella; estos gastos tienen una naturaleza muy determinada y consisten, en general, en retribuciones a los diversos factores de la producción que ha sido menester emplear para obtener el resultado final que se revela bajo la forma de hecho imponible. No obstante lo anterior, no todas las remuneraciones a los factores de la producción necesarios para obtener la ganancia son deducibles en tal carácter, así nos encontramos que muchos de ellos, por diversas razones y pese a configurar el concepto que nos ocupa, son deducciones que no se admiten.

Dicho jurista agrega que:

Como regla general podemos decir que, para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta, entre el gasto y la actividad destinada a obtener renta. La deducción no debe

depender de la efectiva obtención de renta pues, aunque el producto sea un quebranto, la causa de aquella es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido. (Fernández, 2002, pp. 187 y 188)

### **3. Marco Conceptual**

#### **3.1. El Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta**

Este principio se encuentra contemplado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el cual dispone 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.

Cabe señalar que mediante el Oficio N° 015-2000—K0000 de 7 de febrero de 2000, en respuesta a una consulta formulada por la Asociación de Exportadores – ADEX, la propia Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT indicó que:

Como regla general, se consideran deducibles para propósito de la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida, según lo señala el primer párrafo del

artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF<sup>3</sup>. Sin embargo, para emitir pronunciamiento sobre la procedencia del gasto para propósito impositivo, resultaría indispensable analizar cada uno de los casos. (Oficio N° 015-2000—K0000, 2000)

En base a dicha norma se han desarrollado diversos conceptos, tanto a nivel doctrinario, como a nivel jurisprudencial, así se tiene a Jorge Picón Gonzáles, que señala que: “este texto dispone que todo gasto o costo que se deduzca de la renta bruta de tercera categoría debe ser necesario para producir la renta gravada o para mantener la fuente productora de ésta”. (2004, p. 30).

Del mismo modo el tributarista Mario Alva Matteucci, manifiesta que:

Para el desarrollo normal de una actividad se requiere necesariamente la existencia de desembolso de dinero que estén vinculados a la adquisición de bienes y servicios, los cuales estarán destinados de manera necesaria a la generación de rentas y/o al mantenimiento de la fuente generadora de rentas de tipo empresarial. (2010, párr. 25).

---

<sup>3</sup> Derogado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF publicado el 8 de diciembre de 2004 y vigente hasta la actualidad. .

Asimismo, se tienen diversos pronunciamientos por el Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 01918-1-2012, 18285-1-2011, 1275-2-2004 y 710-2-99 entre otras, en donde se ha indicado 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.

De igual modo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08318-3-2004 y 06692-5-2005, el referido Tribunal Administrativo ha dejado establecido que:

Para que el gasto sea necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones entre otros.

Como se puede apreciar, tanto la doctrina y jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Fiscal coinciden en que el Principio de Causalidad es la relación existente entre los gastos efectuados y la generación de renta gravada, para lo cual en términos amplios se requiere

que sean necesarios para dicha generación; que se encuentren vinculados al mantenimiento de la fuente productora de renta y a la vez que sean razonables y proporcionados.

### **3.1.1. Necesidad del gasto en la generación de renta gravada**

Conforme a lo señalado por la jurista Karina Montestruque Rosas en la revista Análisis Tributario:

La “necesidad del gasto” respecto del mantenimiento de la fuente y generación de rentas gravadas como condición exigida para la deducción que permite calcular la renta neta sujeta a imposición, ha sido estudiada por la doctrina y jurisprudencia extranjera. Entre las cuales se han planteado las tesis que circunscriben al gasto como: el gasto imprescindible, el gasto conveniente, el gasto habitual o normal, el gasto inherente y el gasto causal. (2005, p. 17).

Dichos planteamientos guardan características similares entre sí, no obstante la primera de ellas, esto es, la referida al gasto imprescindible requiere como condición la generación directa de ingresos gravados con el impuesto o que el gasto sea obligatorio, siendo que en los demás se exige esencialmente una conexión entre el gasto y la actividad empresarial de que se trate, sea bajo la nota de la conveniencia del gasto, de la inherencia del gasto o de la finalidad del gasto.

Respecto al gasto imprescindible o también llamado indispensable, el tributarista Jorge Picón Gonzales, indica que:

Si la exigencia establecida en la norma es que un gasto o costo para ser deducible debe ser necesario, es decir, indispensable para la generación de las rentas gravadas. Si es que la respuesta fuera afirmativa, estaríamos ante una situación complicada, debido a que una persona ajena a la empresa, y probablemente sin ningún conocimiento del negocio, podría cuestionar si los gastos que realizó son verdaderamente necesarios. (2004, p. 31).

Asimismo, la tributarista Gisela Arroyo Langschwager señala que “para que se entienda cumplido el Principio de Causalidad, no es necesario que exista una generación de renta inmediata, que ésta se llegue a producir efectivamente o que se genere en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto” (2013, p. 116).

Estando a lo expuesto, se pueden colegir dos concepciones del Principio de Causalidad, siendo una de ellas, la restrictiva, por la cual los gastos deben producir rentas inmediatas y gravadas, y por otro lado, una concepción amplia, en la que los gastos deben guardar relación con la actividad empresarial sin que necesariamente u obligatoriamente produzcan un resultado favorable.

Con relación a la concepción amplia del Principio de Causalidad, el autor Simon Acosta citado por Karina Montestruque, indica que:

La relación de causalidad no puede interpretarse en forma restrictiva, únicamente referida a la relación causal directa entre el gasto y el ingreso (teoría finalista) sino también referida a la actividad productora de renta, es decir a la prudente y normal gestión empresarial (teoría de la *conditio sine qua non*). No siempre se produce una relación causal directa entre el gasto y el ingreso, ya que el ingreso deriva a veces de múltiples concausas sin que sea posible determinar exactamente la influencia de cada una. Exigir solamente dicha relación directa entre el ingreso y el gasto implicaría determinar la existencia de una causación, es decir de situarnos temporalmente después de haber erogado el gasto y tras el análisis, considerado como efecto, tiene su causa principal en la realización de un gasto. (2005, pp.: 17-18).

Aunado a dicha concepción, el autor Amorós citado por Magín Pont Mestres, manifiesta que: “si existe la finalidad o el propósito de obtener el ingreso, esto es suficiente”. (Pont, 1987, p. 161).

Del mismo modo, el tributarista Mario Alva Matteucci, refiere que:

En realidad, al efectuar una lectura más a fondo sobre el tema (aplicando otros métodos de interpretación como el sistemático o el teleológico) apreciamos que para poder determinar si un gasto es deducible o no, es necesario identificar que este sea necesario para la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente productora de la renta y no una simple lectura de los literales del artículo 37º, sino que debe estudiar el encabezado del propio artículo. Ello significa que estaría aplicando una lista abierta, que en latín se le conoce como *numerus apertus*. En ese orden de ideas, apreciamos que el concepto que la LIR contempla con respecto al principio de causalidad no es restrictivo sino amplio, con lo cual constituye una lista abierta y se adopta entonces la concepción amplia. (Alva, 2010, párr. 19).

Sin embargo, en beneficio de la concepción restrictiva del Principio de Causalidad, el autor Clavijo Hernández citado por Carlos Llosa y Carlos Quiroz, menciona que: “ha de ponerse acento no en el criterio de si está dirigido o ligado a la obtención de un rendimiento o ingreso, sino por el contrario, en la imposibilidad de sustraerse del gasto para obtener el ingreso”. (2011, p. 27).

Asimismo, Juan García Mullin, citado por Mario Alva Matteucci, señala que:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. (Alva, 2010, párr. 7).

Del análisis de dichas concepciones, se aprecia que la concepción restrictiva deviene en una concepción que se encuentra al margen de la realidad empresarial, por cuanto pretende condicionar que los gastos generen directamente rentas gravadas a efectos de que los referidos gastos puedan ser deducidos de la renta bruta del Impuesto a la Renta.

Al respecto, mediante la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, dicho tribunal administrativo ha orientado sus pronunciamientos a una concepción amplia del Principio de Causalidad, tal como señala la Resolución N° 814-2-98:

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.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 214-5-2000 publicada el 5 de mayo de 2000, con carácter de observancia obligatoria, señaló que:

La ley del Impuesto a la Renta, por su parte, recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas, así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo más no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta.

De igual modo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2005 ha indicado que: “Procede considerar como gasto el efectuado en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive si estas fueron infructuosas”.

Asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10167-2-2007 se ha establecido que:

El inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos preoperativos vinculados con la expansión de las de las empresas, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

En ese mismo orden de ideas, la antes citada jurista Karina Montestruque manifiesta que:

No todos los gastos incurridos por la empresa son directamente necesarios para la obtención de los ingresos, sin que ello impida reconocer su deducibilidad para efecto de determinar la renta neta del ejercicio, como es el caso de los denominados gastos convenientes a la actividad gravada, como lo son los gastos de representación, los de atención al personal, los gastos promocionales que implican entrega de bienes, cobranza, y otros que se encuentran relacionados con los ingresos. En estos términos, en muy pocas ocasiones podrá calificarse de liberalidad el gasto incurrido por una empresa, pues siempre tendrá como objetivo final la obtención de un beneficio. (Montestruque, 2005, p. 18).

### **3.1.2. Vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta**

Con relación a este criterio del Principio de Causalidad, y sin perjuicio de lo anteriormente señalado, la doctrina refiere que el gasto debe tener vinculación con el mantenimiento de la fuente de riqueza o también llamada fuente productora de renta.

Sobre este aspecto del Principio de Causalidad, el autor Jorge Picón, ha señalado que:

De acuerdo a la ley del Impuesto a la Renta, así como a la doctrina de la materia, las fuentes generadoras de rentas pueden ser: el capital, el trabajo o la combinación del capital y el trabajo, siendo este último el caso de las rentas de tercera categoría. (Picón, 2004, p. 34).

De otro lado, la jurista Gisela Arroyo, ha manifestado que: “no sólo se cumple con el Principio de Causalidad cuando existe una vinculación con la generación de renta gravada, sino también cuando los gastos efectuados inciden en el mantenimiento de la fuente productora de renta”. (Arroyo, 2013, p. 107).

Asimismo, el tributarista Pablo Huapaya Garríazo, en la revista Actualidad Empresarial manifiesta que: “la causalidad no trata de establecer el carácter de indispensable de un gasto, sino de demostrar que la adquisición de un bien o

servicio tiene como objeto final generar ingresos gravados o mantener la fuente” (2011, p. I-4).

Sobre este criterio del Principio de Causalidad, el Tribunal Fiscal ha emitido diversas resoluciones, entre otras, la Resolución Tribunal Fiscal N° 261-1-2007, la cual señala que al hablar de fuente productora debe entenderse: “el capital corporal e incorporal que, teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como es el caso de las cosas, muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades”.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10579-3-2009 se ha referido que:

La Administración no cuestiona la realización de los servicios prestados, sino la necesidad del gasto en tales servicios para la generación de renta (principio de causalidad). El cuestionado Plan Estratégico de Marketing contiene un análisis del negocio de la recurrente, del tipo de servicio que presta, de los mercados en que actúa y del nivel de competencia, así como medidas para el crecimiento y posicionamiento de la empresa y estrategias de ventas, publicidad, promoción y relanzamiento del mercado de búsqueda de ejecutivos de alta gerencia a través de alianzas con socios estratégicos. Por tanto, resulta razonable que el

gasto en que se incurrió para contar con el mencionado Plan Estratégico de Marketing, tuvo incidencia en la generación de renta gravada.

De igual manera, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007 ha señalado que:

La entrega de canastas navideñas a los practicantes no puede entenderse como un acto de liberalidad a que se refiere el inciso d) del artículo 44° de la LIR, con lo cual es posible aceptar su deducción. Así, este egreso no califica como un acto de desprendimiento ya que tiene como origen y motivación la labor que aquellos realizan a favor de la empresa y que contribuye al desarrollo de sus actividades.

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4572-4-2002 ha establecido que: “no es atendible el argumento de la Administración en el sentido que los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente se refieren solamente a las actividades registradas en el RUC”.

### **3.1.3. Razonabilidad y proporcionalidad del gasto**

La razonabilidad y proporcionalidad del gasto es otro criterio del Principio de Causalidad. Al respecto, el segundo párrafo del artículo 37° de la Ley del

Impuesto a la Renta establece que: “para determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente deben cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente”.

Al respecto, la revista Análisis Tributario, ha referido que:

Este criterio, a decir de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, alude a una limitación cuantitativa, es decir un máximo de permisibilidad de deducción. Es por eso que en la jurisprudencia previa a su recepción legal se le vinculaba con el Principio de Proporcionalidad. (2015, p. 22).

En adición a este criterio, el tributarista Walker Villanueva Gutiérrez, ha mencionado que en virtud del marco legal pertinente la razonabilidad “debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente. Este criterio es complementario de la causalidad subjetiva, en el sentido de que son gastos destinados a generar rentas gravadas, los cuales deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados” (2013, p.101).

Asimismo, el doctor Daniel Arana, en la revista Actualidad Empresarial, esboza una definición al respecto precisando que:

Ensayando una definición de lo que podría entenderse como razonabilidad, podríamos afirmar que la misma

consistiría en la proporcionalidad del gasto en relación al ingreso relacionado al mismo, de modo tal que dicha razonabilidad o proporcionalidad del gasto mantendría también estrecha vinculación con lo que viene a ser la “normalidad” del mismo, esto es, su correspondencia con el giro del negocio. (2009, p. I-6).

El autor Jorge Picón, ha referido que:

La lógica aplicada a la deducción de gastos no sólo tiene que ver con el concepto de estos, sino también con su monto. En efecto, existen empresas que deducen de sus ingresos gravados adquisiciones que en función a la descripción de los bienes o servicios pagados, resultan razonables para su deducción; pero, cuando verificamos sus montos, éstos son absurdos tomando en cuenta su nivel de ingresos. (2004, p. 40).

Sobre la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, el Tribunal Fiscal ha emitido diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 2439-4-96 y 2411-4-96, han indicado que: “el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir su proporcionalidad y razonabilidad”.

Posteriormente, mediante la Resolución N° 6009-3-2004 ha referido que:

Para efectos de determinar la proporcionalidad de los conceptos deducibles con el volumen de las operaciones del negocio, no resulta idóneo el uso de la cifra del capital social de una empresa, pues dicha cifra no constituye de manera alguna un indicador del volumen de las operaciones sino que refleja una deuda de la empresa frente a los accionistas o socios, siendo que las fluctuaciones de las que ser objeto no guardan estricta relación con el desarrollo de las actividades económicas de la empresa.

De igual manera, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5525-4-2008 menciona que:

Conforme al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente, por lo cual la compra de combustible debe ser razonable respecto a las horas trabajadas por la maquinaria que utilizó dicho combustible para efectos de su deducibilidad.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 4212-1-2007 manifiesta que tomando en cuenta que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual: “la razonabilidad respecto al pago de gratificaciones extraordinarias debe

establecerse en base a la relación existente entre aquellas y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio”.

En el mismo sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2607-5-2003, ha indicado que:

En la medida que el recurrente se dedica a la actividad de reparación de vehículos, puede ser normal y necesaria la adquisición de combustibles para la limpieza de partes reparadas, pruebas de control de funcionamiento así como el traslado del vehículo a reparar, pero no es razonable ni proporcional que haya incurrido en el total de gastos de combustible que alega haber efectuado (...) al representar estos aproximadamente 70% respecto del total de gastos.

Por lo expuesto, se puede colegir que si bien los gastos podían cumplir en primer término con la necesidad y la vinculación con el mantenimiento de la fuente generadora de renta, no obstante, se deberá considerar que los gastos tendrán que ser razonables y proporcionados con los ingresos del contribuyente, a efectos de evitar inconsistencias entre los gastos y los ingresos.

### **3.2. Responsabilidad Social Empresarial**

La siguiente variable de la presente investigación se encuentra referida a la Responsabilidad Social Empresarial, la cual es definida como: “una visión de negocios que forma parte de una estrategia empresarial basada en el respeto por los valores, las personas, la comunidad y el medio ambiente” (Arroyo, 2013, p. 108).

Asimismo, se conceptualiza como “el necesario y gratificante equilibrio entre lo social, lo económico y lo ambiental, que se encuentra a cargo de la empresa” (Meza, 2007, p. 26).

En la actualidad dicha variable ha cobrado gran importancia en las actividades empresariales, específicamente desde los aspectos económicos, comunitarios y medio ambientales, todo ello, por la necesidad que tiene el empresariado de mantener y generar mayores ingresos con menores contingencias en los mencionados aspectos que dificulten sus objetivos.

En el mismo sentido, los juristas Carlos Llosa y Carlos Quiroz, manifiestan que:

En los tiempos actuales la manera en que las empresas hacen negocios ha evolucionado, ya no existe solo una preocupación por optimizar los resultados, sino también por asumir un rol protagónico en el desarrollo económico, social y ambiental de un país. (2011, p. 26)

Asimismo, el jurista Walther Belaúnde en el libro homenaje a Luis Hernández Berenguel sostiene que:

El nuevo rol de las empresas y las mayores responsabilidades que este conlleva, así como el abandono de ciertas zonas del país hace necesario que las empresas llenen el vacío dejado por el Estado y que en muchos casos constituyen requisitos para que la comunidad permita a las empresas operar en sus zonas de influencia, no dejan lugar a dudas respecto a la relación de causalidad de los desembolsos con el mantenimiento de la fuente productora y con la generación de rentas gravadas. En tal sentido, los desembolsos que implique ejecutar las políticas de responsabilidad social corporativa son gastos propios de la empresa, no son actos de filantropía, y por lo tanto, no constituyen donaciones sino gastos necesarios. (Hernández, 2010, pp. 877 y 878).

No obstante, la Administración Tributaria, viene reparando tales gastos indicando que los mismos no guardan relación con la generación de ingresos gravados ni con el mantenimiento de la fuente productora, por lo que no cumplen con el principio de causalidad, amparando dicho criterio en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que: “no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”.

Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1424-5-2005 de 4 de marzo de 2005, el citado tribunal administrativo consideró que:

Resulta razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado de tierras agrícolas dentro de los programas de responsabilidad social y protección al medio ambiente que pudieran tener implementados, de modo que las adquisiciones efectuadas con tal fin se encuentran vinculadas al giro del negocio.

Asimismo mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1932-5-2004 de 31 de marzo 2004, dicho Tribunal confirmó el reparo al gasto vinculado a la entrega de energía eléctrica efectuada por un deudor tributario en favor de la comunidad campesina de Condorcocha al considerar que no existía documentación que acreditase dicha erogación, no encontrándose además acreditado que exista una obligación legal o contractual vinculada a la actividad.

Es pertinente indicar que el artículo 78° de la Ley General del Ambiente – Ley N° 28611, ha establecido que:

El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa, entendiendo que ésta 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.

Por su parte mediante el Pleno Jurisprudencial N° 0048-2004-PI-TC, el Tribunal Constitucional:

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, contribuyendo que en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible.

De igual modo, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 03343-2007-PA/TC, el Tribunal Constitucional reafirmó su criterio y señaló que: “En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineludiblemente de la empresa”.

Dicha sentencia agrega que:

En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: relativo al respecto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y en el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno.

La acción empresarial, independientemente del bien o servicio que produzca, se da gracias a la interrelación que se establece entre los siguientes factores: los inversionistas, los trabajadores, los recursos naturales y ambientales y los espacios sociales sobre los cuales se asienta para producir. De la manera en que se combinan dependen los impactos que generan en el rendimiento económico de los inversionistas, en la productividad de los trabajadores, en la renovación o destrucción de los recursos naturales y en la situación de las comunidades en las que se establece.

De la revisión de las normas y doctrina antes citada, del criterio de la Administración Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, así como la del Tribunal

Constitucional se puede colegir que en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social empresarial es una obligación que asumen las empresas en beneficio de las buenas relaciones con el sector social, tanto en los aspectos económicos, comunitarios y medio ambientales, siendo que los gastos efectuados por tal concepto serán deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta anual, en la medida que se encuentren acreditados y que sean necesarios para la generación de ingresos y el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, que cumplan con el principio de causalidad y que no sean una simple liberalidad y/o donación.

A efectos de comprender los términos de liberalidad y/o donación se debe señalar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007, el mencionado tribunal administrativo ha definido el término liberalidad como el desprendimiento, la generosidad, la virtud 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.

Asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00756-2-2000, dicho Tribunal ha indicado que:

Los actos de liberalidad pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo

gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

De igual modo, la Corte Suprema del Poder Judicial ha indicado que:

Cuando el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a las donaciones o actos de liberalidad se debe entender por tales actos aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente, sino más bien a gastos de atención a los clientes o a trabajadores (por ejemplo obsequios o agasajos, etc.) o de relaciones públicas o de viáticos. (Sentencia de la Corte Suprema de 4 de agosto de 2008, Expediente 600-2007 Lima).

A nivel doctrinario, y según la jurista Mariana Altamirano citando a Max Arias Schreiber, en el boletín TLS manifiesta que:

Según la doctrina civil, uno de los requisitos que debe cumplirse a fin que nos encontremos ante una liberalidad (que engloba al concepto de donación) es que exista un *animus donandi* o ánimo de liberalidad por parte del donante, esto es, la intención de enriquecer al donatario. (Altamirano, 2010, p. 3).

Por otro lado, la Real Academia de la Lengua Española define al término liberalidad como: “virtud moral que consiste en distribuir alguien generosamente sus bienes sin esperar recompensa. Generosidad, desprendimiento. Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya”.

Por otro lado, define la palabra donación como: “liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra persona que lo acepta”.

En consecuencia, la presente investigación considera equivocado el criterio señalado por la Administración Tributaria al referir que los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial no cumplen con el principio de causalidad y que resultan actos de simple liberalidad o de altruismo, por lo que se comparte la opinión manifestada por la jurista Altamirano, en el Boletín TLS que indica que:

Los gastos materia del presente análisis no constituyen liberalidades como lo ha venido sosteniendo la SUNAT en reiteradas oportunidades, sino que, por el contrario, se vinculan a la generación de renta gravada y al mantenimiento de la fuente productora de dicha renta, cumpliendo de esta manera con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y resultando *por* ende plenamente deducibles para el cálculo del impuesto. (2010, p. 3).

Sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe señalar que el objetivo principal de la presente investigación se centra en determinar los parámetros del principio de causalidad del impuesto a la renta, mediante el análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, con la finalidad de que dicho principio admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial, dado que el referido tribunal administrativo ya se encuentra admitiendo esa posibilidad, no obstante, su jurisprudencia carece de parámetros que pueda conllevar a la predictibilidad de los contribuyentes sobre el tratamiento que se le dará a los gastos efectuados por el aludido concepto.

### **3.2.1 Responsabilidad económica empresarial**

El aspecto económico de la responsabilidad social empresarial, se encuentra relacionado al manejo razonable de las finanzas en las empresas, con la finalidad de que sean sustentables en el tiempo, esto es, que puedan satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin afectar a las generaciones futuras.

A nivel doctrinario, la responsabilidad económica empresarial se encuentra conceptualizada de la siguiente manera:

La responsabilidad económica de la empresa viene definida por su razón de ser; por su objetivo primario: maximizar el valor de los derechos de los accionistas en un mundo con restricciones legales, técnicas y presupuestarias. Si la consecución de este objetivo se realiza utilizando voluntariamente las mejores prácticas,

actuando éticamente y observando valores y demandas sociales para dar respuesta a necesidades sociales podemos hablar de la función económica de una empresa socialmente responsable. (Duran, 2009).

Por su parte, Sindy Gómez Alonzo, en su tesis titulada “Prácticas de responsabilidad social empresarial en empresas comercializadoras de café de la cabecera departamental de Huehuetenango”, para obtener el grado de licenciada citando a Lamb, Hair y Carl, menciona que la responsabilidad social empresarial tiene entre sus componentes a la responsabilidad económica empresarial, “la cual se relaciona con la forma en que están distribuidos dentro de la sociedad los recursos para la producción de bienes y servicios a fin de maximizar la riqueza”. (Gomez, 2014, p. 16).

La misma tesista citando a Martin quien señala que:

La responsabilidad social empresarial puede llegar a ser una ventaja competitiva para la empresa ya que ésta puede proporcionarle varios beneficios a nivel interno como externo de la misma. La RSE puede llegar a fortalecer la imagen y reputación de la empresa, posicionándola y diferenciándola de la competencia, haciéndola más confiable para los clientes y para sus mismos colaboradores, fomentando de esta manera la

lealtad y compromiso de los mismos. (Gomez, 2014, p. 17).

Por otro lado, la tesista hace referencia a lo expuesto por Antonio Vives al indicar que:

Las empresas se crean para producir bienes y servicios que satisfacen necesidades sociales. Las demandas de los consumidores son las expresiones de las necesidades sociales insatisfechas. Si una empresa produce un bien o un servicio que no corresponde a una necesidad social, no será demandado. Y si ello ocurre la empresa no prosperará (2014, p. 21).

Asimismo, a nivel internacional, el Centro Mexicano para la Filantropía – CEMEFI, ha señalado que respecto a las dimensiones de la Responsabilidad Social Empresarial, entre otras, la dimensión económica ha señalado que:

En su dimensión económica interna, su responsabilidad se enfoca a la generación y distribución del valor agregado entre colaboradores y accionistas, considerando no sólo las condiciones de mercado sino también la equidad y la justicia. Se espera de la empresa que genere utilidades y se mantenga viva y pujante (sustentabilidad). En su dimensión económica externa,

implica la generación y distribución de bienes y servicios útiles y rentables para la comunidad, además de su aportación a la causa pública vía la contribución impositiva. Asimismo, la empresa debe participar activamente en la definición e implantación de los planes económicos de su región y su país. (Cajiga, 2011, p. 5).

### **3.2.2 Responsabilidad comunitaria empresarial**

La responsabilidad comunitaria empresarial es otro aspecto en donde se desenvuelve la antes referida responsabilidad social empresarial, siendo su campo de acción la obtención de ingresos en un ambiente de armonía en las relaciones entre la empresa y las comunidades locales que se ubican adyacentes a aquella.

Sobre este aspecto, la jurista Mariana Altamirano en el Boletín TLS ha manifestado su desacuerdo con los reparos que realiza la SUNAT contra los gastos efectuados por las empresas en beneficio de las relaciones con las comunidades aledañas:

No nos encontramos de acuerdo con el criterio de la Administración Tributaria en razón que los gastos materia de análisis cumplen efectivamente con el principio de causalidad al constituir erogaciones

necesarias a fin de iniciar y llevar adelante las actividades de las empresas que los incurren toda vez que buscan propiciar relaciones armónicas con las comunidades aledañas a las áreas en las que realizan sus operaciones evitándose se vena interrumpidas o paralizadas. Así, resulta de particular importancia fomentar buenas relaciones con las comunidades nativas que incidan en una mejora de la imagen institucional de las empresas y, de esta manera, se eviten posibles conflictos sociales, los que de producirse, impactarían sin duda en la generación de rentas gravadas por parte de las mismas. (Altamirano, 2010, p. 1).

Dicha jurista agrega que:

Es evidente que los gastos sociales o en favor de las comunidades califican como gastos de responsabilidad social; los que obedeciendo a su naturaleza constituyen contribuciones de carácter necesario para el establecimiento de un ambiente adecuado que permita el normal desempeño de la actividad generadora de renta de determinadas empresas. (Altamirano, 2010, p. 3).

Sobre el particular, la antes aludida tesista Sindy Gómez, hace referencia al autor Horacio Martínez Herrera, el mismo que señala que:

La empresa está comprometida con el bien común de la comunidad en la que desenvuelve sus actividades. Esta obligación, que no se agota con el mero cumplimiento de las leyes del Estado, convierte en moral que las empresas busquen su propio interés, con tal que acepten los límites que imponen los legítimos intereses de los demás y la solidaridad humana. (Gomez, 2014, p. 23).

De igual manera Sindy Gómez cita al autor Momberg, quien manifiesta que sobre el aspecto comunitario de la responsabilidad social empresarial establece que pueden visualizarse diversos alcances, entre otros:

a) Alcance social y de desarrollo: Desde este punto de vista la RSE se centra en las actividades realizadas por la empresa con el fin de contribuir a la sociedad y la comunidad externa a ésta, cumpliendo con el sentido del deber y considerando en esto a los grupos más vulnerables y b) Alcance solidario e igualitario: En esta noción la empresa se reconoce como un sistema inserto en uno mayor, destacándose ésta en la contribución a las oportunidades y la igualdad de las personas, en este sentido es que se reconoce la existencia implícita de derechos y deberes, por parte de las empresas y la sociedad. (Gomez, 2014, p. 23).

Finalmente, la tesista concluye que “La RSE es una tendencia de acción social, que a escala mundial estimula la participación solidaria de la empresa privada en el desarrollo sustentable y humano de las comunidades donde presta sus servicios y desarrollan sus actividades”. (Gomez, 2014, p. 26).

### **3.2.3 Responsabilidad ambiental empresarial**

La responsabilidad medio – ambiental empresarial es un aspecto muy importante como los anteriores, sin embargo, en las últimas décadas dicho aspecto ha generado mayor interés e importancia en el empresariado, debido al impacto ambiental que ocasiona el desarrollo de sus actividades productivas. En el mismo sentido, el portal web de Ecología Verde – Desarrollo sostenible para un mundo mejor, ha referido que:

En el mundo capitalista que vivimos, la responsabilidad ambiental de las empresas es casi la piedra angular que determina la mayor o menor salud del planeta. Su importancia es tal que afecta tanto al impacto positivo o negativo de una decisión o producto como a la reparación de los posibles daños ocasionados en el entorno. Pero todavía hay mucho camino que recorrer para conseguir que la balanza se incline del lado de la tan necesaria sostenibilidad. (Enero 2016, Párr. 1)

Al respecto el portal web de Oficina Verde ha indicado que:

La Responsabilidad Social Ambiental se puede entender como el conjunto de mecanismos de producción más limpia aplicado por las empresas públicas o privadas, para minimizar su impacto al medio ambiente en el espacio donde desarrolla sus actividades de producción, contribuyendo así a mejorar la calidad de vida de los habitantes de los alrededores. A pesar de los adelantos logrados en cuanto a la Responsabilidad Social, existen empresas que se resisten a la idea de que uno de los objetivos organizacionales debería ser contribuir al cuidado y protección del medio ambiente relacionado al entorno donde se localizan. (Enero 2014, párr. 5)

Asimismo, el Centro Mexicano para la Filantropía – CEMEFI citado anteriormente ha indicado que:

La empresa debe considerar los factores ambientales como un elemento importante en su toma de decisiones, y reflejar claramente su liderazgo alcanzando la máxima calidad en su manejo y en su relación con el entorno. El medio ambiente es todo lo que rodea a los seres vivos, está conformado por elementos biofísicos (suelo, agua, clima, atmósfera, plantas, animales y microorganismos), y componentes sociales derivados de

las relaciones entre la cultura, la ideología y la economía. Actualmente, el concepto de medio ambiente está ligado al concepto de desarrollo; esta relación nos permite entender los problemas ambientales y su vínculo con el desarrollo sustentable, el cual debe garantizar una adecuada calidad de vida para las generaciones presentes y futuras. Sin embargo, esto no se limita a la empresa industrial o extractiva, implica también el compromiso de la empresa de servicios, por ejemplo, con el uso de recursos necesarios para su actividad directa, como pueden ser el agua, la luz, el papel, el uso de vehículos, la generación y manejo de la basura, así como sus contribuciones a la generación de una cultura del ahorro y el reaprovechamiento. (Cajiga, 2011, p. 18)

Estando a lo expuesto, la responsabilidad ambiental empresarial es un aspecto vital para el desempeño de las actividades del empresariado y sobre todo en los casos de las actividades extractivas de recursos naturales máxime si se tiene como visión la sustentabilidad de su negocio en el tiempo en armonía con el medio que rodea a la fuente productora de riqueza.

## **4. Hipótesis**

### **4.1. Hipótesis general**

- a) Si se establecen los parámetros en el principio de causalidad, entonces se admitirá la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

### **4.2. Hipótesis específicas**

- a) Si se determinan parámetros en la necesidad del gasto en la generación de renta gravada, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- b) Si se desarrollan parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- c) Si se establecen parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

## **CAPÍTULO III MÉTODO**

### **1. Tipo**

El tipo de investigación es descriptiva, debido a que reseña rasgos, concepciones y características de las variables materia de estudio.

### **2. Diseño de Investigación**

El diseño de la investigación es no experimental y transversal, debido a que recopilará datos y analizará las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante los períodos 2013 a 2017 respecto al problema de la tesis.

### **3. Estrategia de prueba de hipótesis**

Considerando que la tesis tiene un enfoque cualitativo, se procederá a plantear los problemas formulados en preguntas conjuntamente con las hipótesis que le resultan aplicables a cada una de ellas, dado que son posibles respuestas a dichas interrogantes, las mismas que serán validadas con los instrumentos de recolección de datos de la presente investigación, estos son, la entrevista a tres juristas expertos en la materia tributaria y la guía de análisis documental de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas durante los períodos 2013 a 2017 que abarquen el tema materia de investigación.

En consecuencia, a cada pregunta se le asignará su respectiva hipótesis, tal como describe a continuación:

**Problema General:**

I. ¿De qué manera los parámetros del principio de causalidad permiten la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

**Hipótesis General:**

I. Si se establecen los parámetros en el principio de causalidad, entonces se admitirá la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**Problema específico:**

II. ¿En qué medida, los parámetros de la necesidad del gasto en la generación de renta gravada admite la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

**Hipótesis específica:**

II. Si se determinan parámetros en la necesidad del gasto en la generación de renta gravada, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**Problema específico:**

**III.** ¿De qué manera, los parámetros de la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta admiten la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

**Hipótesis específica:**

**III.** Si se desarrollan parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**Problema específico:**

**IV.** ¿Cómo los parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto admiten la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal?

**Hipótesis específica:**

**IV.** Si se establecen parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**4. Variables**

**4.1.** El principio de Causalidad (Variable dependiente)

**4.2.** Responsabilidad Social Empresarial (Variable independiente)

## **5. Población**

Considerando que la investigación contiene un enfoque cualitativo, por tal motivo, la población se circunscribirá en el análisis documentario de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante los años 2013 a 2017 y que se encuentren referidas estrictamente a los gastos por responsabilidad social empresarial. Al respecto, de la búsqueda de jurisprudencia efectuada en la página web de dicho tribunal administrativo se han observado 16 resoluciones emitidas durante dicho período, las cuales son las siguientes: Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013, 09478-1-2013, 17652-1-2013, 04335-9-2014, 11969-3-2014, 03316-1-2015, 03766-3-2016, 11000-1-2017, 09705-4-2017, 12352-3-2014, 17255-9-2013, 03869-10-2017, 03669-2-2017, 01092-1-2016, 00463-10-2016 y 14207-10-2014.

## **6. Muestra**

La muestra será no probabilística o también denominada dirigida, por lo que considerando la existencia de un escaso número de resoluciones, se analizarán 10 de las 16 resoluciones encontradas, estas son: Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013, 09478-1-2013, 03766-3-2016, 11000-1-2017, 12352-3-2014, 03869-10-2017, 03669-2-2017, 03316-1-2015, 00463-10-2016 y 14207-10-2014.

## **7. Técnicas de Investigación**

### **7.1. Instrumentos de recolección de datos**

Los instrumentos de recolección de datos que se manejarán son la guía de la entrevista a tres juristas especializados en la materia tributaria y la guía de análisis documental de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, por lo que a efectos de obtener datos confiables respecto a las dos variables de estudio (Principio de Causalidad y la Responsabilidad Social Empresarial), dichos instrumentos serán sometidos primero a una observación y análisis de los datos conseguidos. Esta técnica permite obtener la opinión de sujetos expertos en el tema de investigación, así como la información relevante de las mencionadas resoluciones, lo cual permitirá validar las hipótesis planteadas en la tesis.

### **7.2. Procesamiento y Análisis de datos**

Para el procesamiento y análisis de datos se considerará en primer lugar el análisis documental de la muestra no probabilística que se refleja en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013, 09478-1-2013, 03766-3-2016, 11000-1-2017, 12352-3-2014, 03869-10-2017, 03669-2-2017, 03316-1-2015, 00463-10-2016 y 14207-10-2014. Al respecto, se ha definido una estructura en la guía de análisis documental que contiene los datos relevantes de cada resolución, a efectos de poder verificar los parámetros del principio de causalidad del impuesto a la renta que el

Tribunal Fiscal consideró para determinar la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial. Por otro lado, dado que también se utilizará la guía de entrevista como instrumento de recolección de datos.

Por tanto, a continuación se procederá a analizar las resoluciones antes citada, consignando la información que requiere la estructura antes expuesta, a efectos de poder recopilar los datos y posteriormente, se consignarán la información relativa a las entrevistas realizadas.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 18397-10-2013.

**Fecha de la RTF:** 11 de diciembre de 2013.

**Fecha de análisis:** 18 de agosto de 2018.

**Hora de inicio:** 09:00 horas.

**Hora de término:** 11:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2006
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por mantenimiento de carreteras son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta.

#### Contribuyente:

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos.

- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Mantenimiento en carreteras.

**Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

Bajo el amparo de lo dispuesto por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República en la Apelación N° 2952-2008 Lima, mediante sentencia de 5 de mayo de 2009, resolvió declarar fundada la demanda interpuesta por la recurrente respecto de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04807-1-2006, en el extremo cuestionado, y ordenó que este Tribunal emitiera nueva resolución en relación con los gastos efectuados por la empresa demandante con la finalidad de mantener o mejorar la carretera en las tramos de Pampa Cañahuas - Canchinita e Imata - Condorama - Tintaya - Yauri, los que considera resultan deducibles para efectos del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, deben ser reconocidos como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, dado que de acuerdo con el análisis efectuado al respecto no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar la renta y normales según las circunstancias evaluadas.

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal tomó como parámetros lo dispuesto en un caso similar que fue seguido en la Corte Suprema, la cual señaló que los gastos por mantenimiento de carreteras no son liberalidades sino: i) gastos necesarios para generar la renta y ii) normales según las circunstancias evaluadas, por lo que resultan

deducibles a fin de establecer la renta neta, de conformidad con el citado artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 09478-1-2013

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 09478-1-2013.

**Fecha de la RTF:** 7 de junio de 2013.

**Fecha de análisis:** 18 de agosto de 2018.

**Hora de inicio:** 11:00 horas.

**Hora de término:** 13:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2002 y períodos enero a diciembre de 2002.
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por obras en vías de acceso público son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

#### Contribuyente:

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos.

- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Obras en vías de acceso público por el monto de S/ 495 590,76.

**Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal a efectos de analizar el presente reparo, cita las Resoluciones N° 13558-3-2009, 04807-1-2006 y 01932-5-2004, en donde se señaló que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad o cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

En ese orden de ideas, dicho Tribunal anota que las obras realizadas por la recurrente no son gastos de carácter extraordinario e indispensable, sino que se encuentran referidas a actividades periódicas de conservación de vías, las que correspondía que fueran efectuadas por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provías Nacional, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, esto es, el Decreto Supremo N° 033-2002-MTC, consignando como criterio la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13558-3-2009. Por tanto, concluye

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

Conforme se puede apreciar, el Tribunal Fiscal consideró como parámetro para haber mantenido el mencionado reparo, que el gasto debe tener un carácter extraordinario e indispensable, lo que no se había acreditado en dicho caso.

- ✓ **Fallo:** Mantuvo el reparo y confirmó la apelada en este extremo.

## **Resolución del Tribunal Fiscal N° 03766-3-2016**

### **Datos generales:**

**N° de la RTF:** 03766-3-2016.

**Fecha de la RTF:** 19 de abril de 2016.

**Fecha de análisis:** 18 de agosto de 2018.

**Hora de inicio:** 15:00 horas.

**Hora de término:** 17:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### **Aspectos específicos a observar ordenados en bloques**

#### **Tributo:**

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2005.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por un Convenio Marco suscrito con comunidades campesinas aledañas al yacimiento minero resultaban deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos.
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Convenio Marco suscrito con comunidades campesinas aledañas al yacimiento minero.

### **Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal analiza dicho reparo señalando previamente que este Tribunal en reiteradas resoluciones, ha establecido que a efectos que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros; en este sentido, la deducibilidad de los gastos efectuados en materia de responsabilidad social corporativa no se circunscribe a los supuestos de hecho contenidos en las Resoluciones N° 1932-5-2004 y N° 1424-5-2005, entre otras, sino que corresponderá examinar respecto de cada caso en particular tales criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y por ende, su vinculación o no con la generación de rentas gravadas.

En ese orden de ideas, glosa las partes pertinentes del referido Convenio Marco, sosteniendo que de su contenido se infiere que las erogaciones materia de cuestionamiento no constituyen cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte de los beneficiarios de dicho convenio, sino que por el contrario, se trata de prestaciones pecuniarias asumidas convencionalmente por la recurrente a efectos que se le garantice el normal desarrollo de sus actividades económicas, lo que además se enmarca dentro de la exigencia constitucional de actuar con responsabilidad social empresarial, así como la relación de causalidad exigida por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que dado que las erogaciones bajo análisis no constituyen liberalidades, esto es, actos de desprendimiento o de generosidad sin esperar recompensa, sino que surgen en virtud de una obligación asumida contractualmente, no resulta pertinente la exigencia de la Administración referida a la correspondiente resolución suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas y por el Ministro del Sector correspondiente, en atención al tratamiento de ciertas donaciones comprendidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Tal como se puede colegir de los fundamentos expuestos de la mencionada resolución, el Tribunal Fiscal consideró como parámetros para levantar el reparo por tales gastos, la razonabilidad, proporcionalidad y su vinculación o no con la generación de rentas gravadas.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## **Resolución del Tribunal Fiscal N° 11000-1-2017**

### **Datos generales:**

**N° de la RTF:** 11000-1-2017.

**Fecha de la RTF:** 12 de diciembre de 2017.

**Fecha de análisis:** 30 de setiembre de 2018.

**Hora de inicio:** 18:00 horas.

**Hora de término:** 20:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### **Aspectos específicos a observar ordenados en bloques**

#### **Tributo:**

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2011.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos se encuentran sustentados como gastos de responsabilidad social, para lo cual se analizaron los antecedentes, si la documentación que obraba en autos acredita en forma fehaciente la realización y destino de los gastos.

#### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.
  
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Erogaciones por Responsabilidad social.

**Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal evalúa dicho reparo señalando que diversas facturas y documentos emitidas por concepto de servicios de mantenimiento de 2 de portadas de ingreso al Parque Nacional Huascarán, supervisión del techado del local comunal de la comunidad campesina “Kiman Ayllu”, compra de 100 bolsas de cemento entregada a la comunidad campesina de Hualcayán, instalación de un sistema de riego por goteo en la Remonta – Caraz, compra de 1 juego de mesas de diferentes colores con silla, 1 armario escolar mediano, 1 escritorio con silla para profesor, 20 kits de higiene bucal y 10 kits de lavado de manos, contratación de una banda de música y su movilidad para participar en la fiesta patronal de la Virgen de Santa Rosa de Lima en la localidad de Huallanca, compra de medicinas para ganado, realización del curso taller de desarrollo de capacidades para el uso del mecanismo de obras por impuestos dirigido a los representantes y autoridades del Callejón de Huaylas, compra de 15 cajas de agua mineral, acondicionamiento de la cocina comedor de la Institución Educativa N° 86771 “Virgen de la Asunción” de la Comunidad de Colcas, distrito de Santa Cruz, confección de paquetes escolares, financiamiento del proyecto de manejo de residuos sólidos en el

Centro Poblado La Ramada, elaboración de un diagnóstico, un estudio socioeconómico y un proyecto de residuos sólidos para el Centro Poblado La Ramada, servicio de instalación de red y de un sistema de puesta a tierra para el centro de cómputo de la Institución Educativa N° 86507 “San Miguel Arcángel” del Centro Poblado de Llacshu, distrito de Caraz, construcción de un establo lechero para la Comunidad Campesina “Kiman Ayllu del distrito de Yuracmarca, construcción de un módulo de servicios higiénicos para la Institución Educativa N° 86007 “ José Antonio Encinas” del Centro Poblado Menor de Macasha, distrito de Huaraz , gasto por convenio de cooperación y apoyo para la ejecución de obras para la comunidad de Chilca, compra de 27 de computadoras, 27 estabilizadores, 4 impresoras, 27 muebles de cómputo y sillas giratorias y construcción de un tópico de salud para la Comunidad Campesina de Hualcayán, se encuentra sustentada su realización y destino, por lo que refiere que el reparo en el extremo de tales gastos no se encuentra arreglado a ley, debiendo aceptarse su deducción. Por otro lado, con relación a gastos por concepto de compra de 400 bolsas de cemento y de cajas de lápices de colores largos, anota que no fueron acreditados como gastos de responsabilidad social, por lo que en este extremo levanta el reparo.

Tal como se puede observar, el Tribunal Fiscal valoró como como parámetros para haber mantenido el mencionado reparo en un extremo y levantado en otro, el criterio que el gasto debía encontrarse acreditado su realización y destino.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo en un extremo y lo mantuvo en el otro, por lo que revocó y confirmó la apelada, respectivamente.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 12352-3-2014

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 12352-3-2014.

**Fecha de la RTF:** 15 de octubre de 2014.

**Fecha de análisis:** 30 de setiembre de 2018.

**Hora de inicio:** 20:00 horas.

**Hora de término:** 22:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2006.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades del Lote 8 y Lote 1AB son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Contribuyente:

- ✓ Actividad económica del contribuyente: Extracción de petróleo crudo.
- ✓ Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente: Entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades del Lote 8 y Lote 1AB.

Tribunal Fiscal:

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal analiza el mencionado reparo invocando el criterio contenido en la Resolución N° 16591-3-2010 que establece que el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En ese orden de ideas, indicó que las erogaciones efectuadas por la recurrente tuvieron destinatarios concretos e identificados, por lo que estableció que la recurrente evidencia el interés en efectuar los desembolsos objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades; concluyendo que se encuentra acreditada la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente, sin que para ello

sea necesario establecer la existencia de obligación legal (sectorial o tributaria) o contractual que la origine.

Por otro lado, señaló que los gastos efectuados por la recurrente no corresponden a una simple liberalidad sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones, así como con la finalidad de mitigar el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos.

Conforme se observa del análisis antes expuesto, el Tribunal Fiscal consideró como parámetros para levantar el aludido reparo, que los gastos tengan dos finalidades acreditadas, estas son: i) Evitar conflictos que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de las instalaciones de la recurrente y ii) mitigar el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## **Resolución del Tribunal Fiscal N° 03869-10-2017**

### **Datos generales:**

**N° de la RTF:** 03869-10-2017.

**Fecha de la RTF:** 3 de mayo de 2017.

**Fecha de análisis:** 1 de octubre de 2018.

**Hora de inicio:** 18:00 horas.

**Hora de término:** 20:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### **Aspectos específicos a observar ordenados en bloques**

#### **Tributo:**

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2007.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por entrega de bienes y servicios a pobladores de comunidades nativas de las áreas en las que se realiza sus operaciones como parte de la estrategia de compenetración seguida, de conformidad con sus programas de responsabilidad social, son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de petróleo crudo.
  
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Entrega de bienes y servicios a pobladores de comunidades nativas de las áreas en las que se realiza sus operaciones.

### **Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal invocando el criterio contenido en la Resolución N° 18397-10-2013 que estableció que los gastos por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento, de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora, y en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se realizan en cumplimiento del compromiso asumido por el concesionario respecto del Estado que representa a la Nación, lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De igual modo citó las Resoluciones N° 1932-5-2004 y 1424-5-2005 que refieren que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social corporativa resultan deducibles en tanto éstos se

encuentren debidamente acreditados, y además, se constate de los correspondientes contratos, la referida obligación.

En tal sentido, amparándose en los criterios antes citados, el Tribunal Fiscal consideró que la obligación que la recurrente había asumido frente a comunidades colindantes a los Lotes 8 y 1AB de entregar una serie de bienes y servicios cumplen con el principio de causalidad, esto es, valoró que son: i) instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento, de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora y ii) se encuentran acreditados con contratos la obligación de asumir dichos gastos.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## **Resolución del Tribunal Fiscal N° 03669-2-2017**

### **Datos generales:**

**N° de la RTF:** 03669-2-2017.

**Fecha de la RTF:** 26 de abril de 2017.

**Fecha de análisis:** 1 de octubre de 2018.

**Hora de inicio:** 20:00 horas.

**Hora de término:** 22:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### **Aspectos específicos a observar ordenados en bloques**

#### **Tributo:**

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicios 2002 y 2003.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por entrega de bienes y servicios a pobladores a comunidades nativas constituye gasto deducible.

#### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Actividades de apoyo para la extracción de petróleo y gas natural.

- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Entrega de bienes y servicios a favor de comunidades campesinas.

**Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal consideró el criterio establecido en la Resolución N° 03316-1-2015, que señaló que la entrega de bienes y servicios a la comunidad nativa con la finalidad de que se permita el desarrollo de sus actividades y la entrega del servicio de transporte y medicinas para los miembros de la comunidad en un afán de mantener buenas relaciones con esta última, no podría ser calificado como liberalidad.

Por tanto, dado que a la recurrente se le reparó un gasto por un concepto similar al analizado en dicha resolución, el Tribunal Fiscal consideró que no se trataba de una liberalidad sino de un gasto deducible, por lo que procedió a levantar el reparo.

Conforme se aprecia, en este caso, el Tribunal Fiscal consideró como parámetro que la entrega de bienes y servicios a la comunidad nativa tenga como finalidad mantener las buenas relaciones con esta, lo que conllevaría a evitar conflictos sociales, debiendo considerarse de antemano que el gasto debe estar debidamente acreditada su existencia, aspecto que no había sido cuestionado por la Administración.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 03316-1-2015

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 03316-1-2015.

**Fecha de la RTF:** 31 de marzo de 2015.

**Fecha de análisis:** 2 de octubre de 2018.

**Hora de inicio:** 18:00 horas.

**Hora de término:** 20:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2002.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por concepto de entrega de víveres y diversos bienes efectuadas por la recurrente a comunidades nativas califican como gastos necesarios para el desarrollo de sus operaciones o si califican como actos de liberalidad.

### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de petróleo crudo.
  
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Entrega de víveres y diversos bienes efectuadas por la recurrente a comunidades nativas.

### **Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal analiza dicho reparo sosteniendo que en un extremo de los gastos efectuados por la recurrente referidos a gastos por entrega de víveres, entre otros bienes, se efectuaron con motivo del resarcimiento de los daños causados a los pobladores de las comunidades nativas aledañas a las áreas en que opera la empresa por derrames de petróleo, dispuso levantar el reparo en ese extremo.

Por otro lado, respecto a otros bienes entregados, consideró que la recurrente no ha presentado documentación que sustente la necesidad del gasto, habiéndose indicado que estos gastos corresponderían a donaciones efectuadas al Ministerio de Salud y a otra entidad por donación a la prefectura del departamento, de modo que tales gastos no se encontraban acreditados que sean deducibles para determinar la renta neta del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a mantener el reparo en este extremo.

En ese orden de ideas, se puede apreciar que el Tribunal Fiscal consideró como parámetros para levantar el reparo en un extremo y levantarlo en otro, que el gasto tenía una finalidad de resarcimiento por los daños causados a las comunidades nativas y la documentación que sustenta la necesidad del gasto, respectivamente.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo en un extremo y lo mantuvo en el otro, por lo que revocó y confirmó la apelada en el mismo sentido.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 00463-10-2016

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 00463-10-2016.

**Fecha de la RTF:** 15 de enero de 2016.

**Fecha de análisis:** 2 de octubre de 2018.

**Hora de inicio:** 20:00 horas.

**Hora de término:** 22:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2006.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por entrega de bienes y servicios a comunidades nativas son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

### **Contribuyente:**

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de gas natural.
  
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Entrega de bienes y servicios a comunidades campesinas.

### **Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal analiza dicho considerando que dado que mediante la Resolución N° 11969-3-2014, se indicó que aun cuando en el ejercicio fiscalizado no hubiera ocurrido algún evento o intervención efectuado por los pobladores de las comunidades nativas, que pusiera en riesgo la continuidad o el normal desarrollo de las operaciones de la empresa, no puede negarse que tal posibilidad era latente, por lo que se descarta que los desembolsos y las erogaciones cuestionados por la Administración respondan a una mera liberalidad por parte de la recurrente.

Agregó que aunado al hecho que de la página web del Diario “La República” de 11 de octubre de 2006, así como de la página web del Diario “El Comercio” de 21 de octubre y 11 de diciembre de 2006, referidos a eventos llevados a cabo por pobladores de las comunidades nativas que pusieron en riesgo las operaciones en la zona. Por tanto, ante la jurisprudencia citada y los hechos publicados en tales diarios, procedió a levantar el reparo, a la vez que agregó que la Administración no cuestionó la realidad de las

erogaciones, la entrega de los bienes o que los servicios no se hayan prestado a los miembros de las comunidades nativas.

De modo que, conforme se advierte, el Tribunal Fiscal tomó como parámetros para levantar dicho reparo, la potencialidad de conflictos sociales que afecten las operaciones de la recurrente.

- ✓ **Fallo:** Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

## Resolución del Tribunal Fiscal N° 14207-10-2014

### Datos generales:

**N° de la RTF:** 14207-10-2014.

**Fecha de la RTF:** 25 de noviembre de 2014.

**Fecha de análisis:** 4 de octubre de 2018.

**Hora de inicio:** 20:00 horas.

**Hora de término:** 22:00 horas.

**Nombre del observador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### Aspectos específicos a observar ordenados en bloques

#### Tributo:

- ✓ **Tributo fiscalizado:** Impuesto a la Renta.
  
- ✓ **Ejercicio y/o período:** Ejercicio 2003.
  
- ✓ **Controversia:** Determinar si los gastos por concepto de entrega de bienes a las comunidades nativas son deducibles de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

#### Contribuyente:

- ✓ **Actividad económica del contribuyente:** Extracción de petróleo crudo.
  
- ✓ **Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:** Entrega de bienes a comunidades nativas.

**Tribunal Fiscal:**

- ✓ **Criterio del principio de causalidad utilizados por el T.F.:**

El Tribunal Fiscal cita la Resolución N° 016591-3-2010, la cual entre otros, señaló que a diferencia de otros casos resueltos por este Tribunal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de las actividades en los pozos o yacimientos.

En ese orden de ideas, el Tribunal Fiscal analiza el presente reparo manifestando que la recurrente no ha presentado documentación alguna que acredite el destino de los bienes, esto es, que estos hayan sido entregados a las comunidades nativas señaladas por aquella como destinatarias de las donaciones, por lo que no correspondía que el gasto materia de análisis sea deducido a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Tal como se puede colegir de los fundamentos expuestos de la mencionada resolución, el Tribunal Fiscal consideró como parámetro fundamental que se acredite el destino del gasto, esto es, que se hayan identificado a los beneficiarios de los bienes entregados.

- ✓ **Fallo:** Mantuvo el reparo y declaró fundada la apelación en este extremo.

A continuación se plasmarán las entrevistas a 2 juristas expertos en la materia tributaria, a efectos de obtener información relevante que permita validar las hipótesis planteadas en la presente tesis.

Los doctores que fueron materia de la presente entrevista son:

1. Dr. Gary Falconí Sinche.
2. Dr. Aldo Torero Campos

## **Guía de la entrevista al Dr. Gary Falconí Sinche**

**1. Título:** Los parámetros del principio de causalidad y los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal

**2. Objetivo:** Determinar los parámetros del principio de causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**3. Lugar:** Tribunal Fiscal

Fecha: 5 de octubre de 2018.

Hora de inicio: 16:52 horas.

Hora de finalización: 17:30horas.

### **4.- Datos generales:**

Nombre del entrevistado: Gary Roberto Falconí Sinche

Profesión u ocupación: Abogado

Institución donde labora: MEF – Tribunal Fiscal

**5. Nombre del entrevistador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

**6. Preguntas de la entrevista:**

I. ¿Cómo conceptualiza ud. el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta?

El Principio de Causalidad es la vinculación de los gastos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente de renta.

II. ¿Considera que el criterio amplio del Impuesto a la Renta es el que siempre debe primar sobre el criterio restrictivo? ¿Por qué?

Bajo la premisa de que estamos ante el criterio amplio del Principio de Causalidad, si resulta correcto manejar un criterio amplio, dado que: i) Existe una mayor equidad en la determinación de la renta por parte del deudor tributario, ii) El reconocimiento de gastos potenciales para la generación de renta aunque finalmente esta no se realice, iii) Cumplimiento de los parámetros de una real capacidad contributiva, y iv) El carácter de un tributo progresivo en vez de regresivo.

III. ¿Qué significa para ud. la Responsabilidad Social Empresarial?

La Responsabilidad Social Empresarial es el reconocimiento de la empresa de la existencia del bien común de la población, y las acciones que realiza con relación a ello, como por ejemplo: centros educativos, centros de salud, conservación del medio ambiente, capacitación, etc.

IV. Qué opina respecto a que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT catalogue a los gastos por Responsabilidad Social

Empresarial como liberalidades no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.

Es desconocer la realidad empresarial, ya que hoy en día para el desarrollo de una empresa un factor preponderante es tener en cuenta el desarrollo y crecimiento de su entorno social, donde está presente la población, que se traduce en el desenvolvimiento de su operatividad (no huelgas, paros, etc.), crecimiento, reconocimiento, etc. Por ello, la opinión de la Administración es limitada y no comulga con las actuales formas de la realización de negocios, grado de inversión y desarrollo empresarial. Además, desde el punto de vista legal, la liberalidad conlleva a dar algo en forma gratuita sin esperar nada a cambio, sin embargo, ello no se da en la responsabilidad social ya que la empresa busca que el sector social no afecta sino que sume en su desarrollo, porque implícitamente si busca un determinado comportamiento de la población.

- V. ¿Considera ud. que el vigente T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta permite evidenciar los parámetros para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?

Al reconocerse un criterio amplio del principio de causalidad, donde entra los gastos por responsabilidad social empresarial, existen los parámetros generales señalados en la ley (razonabilidad, proporcionalidad, sustento documentario, medio de pago).

- VI. ¿Cree ud. que el Tribunal Fiscal, como máximo ente administrativo en materia tributaria ha definido los parámetros de dicho principio para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?, ¿Por qué?

El Tribunal Fiscal como órgano resolutor, ha considerado otros parámetros a aplicar para efectos su deducibilidad, como por ejemplo el destino del gasto y su acreditación, y ello es correcto ya que de no colocarse candados se podría dar un perjuicio al Fisco en la determinación de la renta, ya que estaría inflándose gastos.

VII. A su juicio, ¿Cuáles deberían ser los parámetros para que el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta admita la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?

Razonabilidad.

Proporcionalidad

Destino

Necesidad / Potencialidad

VIII. ¿Considera ud. viable la emisión de un Acuerdo de Sala Plena en el Tribunal Fiscal a efectos que se determinen vía Jurisprudencia de Observancia Obligatoria los parámetros para que el Principio de Causalidad admita la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?

No considero viable.

Porque el tema es casuístico y va a depender de caso por caso, además podría darse el caso que en el caso que existiera un Acuerdo este quede desfasado frente a los nuevos hechos que podrían presentarse.

Además la RTF de Observancia Obligatoria obedece al sentido y alcance de la norma o cuando exista duplicidad de criterio u otro, más no para establecer parámetros cuyo desarrollo es más casuístico.

IX. ¿Considera necesaria la modificatoria del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de dichos gastos? ¿Por qué?

No lo considero necesario. Ya que ello va a depender del desarrollo jurisprudencial al analizarse caso por caso.

X. ¿Cree ud. que debería existir un porcentaje que limite los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué? Sí fuera afirmativa su respuesta, ¿cuál sería el porcentaje y sobre qué base?

No consideró que debe existir un porcentaje, ya para ello existe el test de la proporcionalidad que se verá caso por caso.

Muchas gracias por su colaboración

## **Guía de la entrevista al Dr. Aldo Torero Campos**

**1. Título:** Los parámetros del principio de causalidad y los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**2. Objetivo:** Determinar los parámetros del principio de causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**3. Lugar:** Deloitte & Touche

Fecha: 5 de noviembre de 2018

Hora de inicio: 18:00

Hora de finalización: 20:00

### **4.- Datos generales:**

Nombre del entrevistado: Aldo Torero

Profesión u ocupación: Gerente Senior

Institución donde labora: Deloitte & Touche

**5. Nombre del entrevistador:** Víctor Andrés Fernández Muro.

### **6. Preguntas de la entrevista:**

I. ¿Cómo conceptualiza ud. el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta?

Aquellos gastos o egresos necesarios para la generación de renta gravada o para mantener su fuente.

II. ¿Considera que el criterio amplio del Impuesto a la Renta es el que siempre debe primar sobre el criterio restrictivo? ¿Por qué?

Para la aplicación del principio de causalidad debe primar el criterio amplio. Si el legislador tributario considera restringir algún gasto en particular, lo podrá hacer expresamente.

El universo de rentas y gastos asociados es muy amplio, por tanto, no debería aplicar el criterio de forma restrictiva.

III. ¿Qué significa para ud. la Responsabilidad Social Empresarial?

Es el aporte voluntario que realizan las empresas que sirve al mejoramiento social, económico y/o ambiental, generalmente para mejorar su situación competitiva.

IV. Qué opina respecto a que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT catalogue a los gastos por Responsabilidad Social Empresarial como liberalidades no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.

Responde a su política recaudadora, pero no es correcta su posición.

Las liberalidades corresponden a desprendimientos altruistas, que no tienen vinculación alguna con la generación de renta gravada.

La responsabilidad social persigue un trasfondo empresarial o de negocios, que precisamente permita realizar actividades empresariales en un entorno social, sin inconvenientes.

- V. ¿Considera ud. que el vigente T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta permite evidenciar los parámetros para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?

La Ley del IR prevé que los gastos que sean causales son deducibles (además de normales y razonables). El legislador tributario no ha previsto ningún parámetro adicional para la deducción de estos gastos. Por tanto, la causalidad sería el único parámetro legal establecido.

Jurisprudencialmente, se ha establecido el criterio de fehaciencia para la deducción de los mismos.

- VI. ¿Cree ud. que el Tribunal Fiscal, como máximo ente administrativo en materia tributaria ha definido los parámetros de dicho principio para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?, ¿Por qué?

El TF ha emitido diversas resoluciones, pero ninguna establece o define los parámetros para su deducción.

- VII. A su juicio, ¿Cuáles deberían ser los parámetros para que el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta admita la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?

Salvo la causalidad y otros requisitos mencionados, ningún otro parámetro. La inclusión de parámetros es para limitar la deducción de gastos.

- VIII. ¿Considera ud. viable la emisión de un Acuerdo de Sala Plena en el Tribunal Fiscal a efectos que se determinen vía Jurisprudencia de Observancia Obligatoria los parámetros para que el Principio de Causalidad admita la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?

El acuerdo de Sala Plena se realiza cuando existen criterios discordantes, lo cual no parece ocurrir en este caso.

- IX. ¿Considera necesaria la modificatoria del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de dichos gastos? ¿Por qué?

No considero necesaria la modificatoria del 37, salvo que se desee incorporar una limitación para la deducción de este tipo de gastos.

¿Cree ud. que debería existir un porcentaje que limite los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué? Sí fuera afirmativa su respuesta, ¿cuál sería el porcentaje y sobre qué base?

El límite obedece a un criterio arbitrario. Dependerá del legislador tributario.

No veo la necesidad de incorporar una limitación a este tipo de gastos, pues generalmente se tratan de desembolsos que benefician a la sociedad también y forman parte de compromisos de inversión, inclusive.

Muchas gracias por su colaboración

## **CAPÍTULO IV PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

### **1. Contrastación de Hipótesis**

Considerando que la tesis tiene un enfoque cualitativo, a efectos de contrastar las hipótesis y por consiguiente validarlas, se utilizarán los métodos de contrastación por documentación y contrastación por entrevista, por lo que se procederá a consignar las hipótesis planteadas, conjuntamente con la información obtenida de los instrumentos de recolección de datos, esto es, del análisis documental de las resoluciones del Tribunal Fiscal y las entrevistas realizadas.

#### **Hipótesis General**

➤ Si se acreditan los parámetros en el principio de causalidad, entonces se admitirá la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

#### **Hipótesis específicas**

➤ Si se acreditan los parámetros en la necesidad del gasto en la generación de renta gravada, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

➤ Si se acreditan los parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta, entonces se admitirá la deducibilidad de los

desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

- Si se acreditan los parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Estando al análisis de los datos antes expuestos de las resoluciones del Tribunal Fiscal que han servido de muestra no probabilística, así como de las entrevistas realizadas; se procederá a reflejar en primer lugar los criterios que cada resolución de dicho Tribunal tuvo en consideración para mantener o levantar el reparo al gasto por Responsabilidad Social Empresarial, y en segundo lugar se consignarán los parámetros obtenidos según la opinión de los juristas expertos en la materia tributaria que han sido entrevistados, tal como se puede apreciar en los siguientes cuadros de forma esquemática y didáctica:

**Cuadro N° 01 Información obtenida del análisis documental**

N°	RTF N°	Gasto reparado	Criterios del Principio de Causalidad	Fallo
1	18397-10-2013	Mantenimiento en carreteras	i) Gastos necesarios para generar la renta y ii) Normales según las circunstancias evaluadas	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.
2	09478-1-2013	Obras en vías de acceso público	El gasto debe tener un carácter extraordinario e indispensable	Mantuvo el reparo y confirmó la apelada en este extremo.
3	03766-3-2016	Convenio Marco suscrito con comunidades campesinas	La razonabilidad, proporcionalidad y su vinculación o no con la	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.

		aledañas al yacimiento minero	generación de rentas gravadas.	
4	11000-1-2017	Erogaciones por Responsabilidad social	La realización y destino del gasto	Levantó el reparo en un extremo y lo mantuvo en el otro, por lo que revocó y confirmó la apelada, respectivamente.
5	12352-3-2014	Entrega de bienes y servicios a pobladores por convenios comunitarios y/o acciones cívicas en comunidades nativas de diversas localidades del Lote 8 y Lote 1AB	Se realicen con la finalidad de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones, así como para mitigar el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos.	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.
6	03869-10-2017	Entrega de bienes y servicios a pobladores de comunidades nativas de las áreas en las que se realiza sus operaciones	i) Instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento, de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora y ii) se encuentran acreditados con contratos la obligación de asumir dichos gastos.	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.
7	03669-2-2017	Entrega de bienes y servicios a favor de comunidades campesinas.	Tenga como finalidad mantener las buenas relaciones con esta, lo que conllevaría a evitar conflictos sociales, debiendo considerarse de antemano que el gasto debe estar debidamente acreditada su existencia	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.
8	03316-1-2015	Entrega de víveres y diversos bienes efectuados por la recurrente a	El gasto tenga una finalidad de resarcimiento por los daños causados a las comunidades nativas y la documentación que	Levantó el reparo en un extremo y lo mantuvo en el otro, por lo que revocó y confirmó la apelada

		comunidades nativas.	sustenta la necesidad del gasto.	en el mismo sentido.
9	00463-10-2016	Entrega de bienes y servicios a comunidades campesinas.	La potencialidad de conflictos sociales que afecten las operaciones de la recurrente	Levantó el reparo y revocó la apelada en este extremo.
10	14207-10-2014	Entrega de bienes a comunidades nativas.	Se acredite el destino del gasto, esto es, que se hayan identificado a los beneficiarios de los bienes entregados.	Mantuvo el reparo y declaró fundada la apelación en este extremo.

**Cuadro N° 02 Información obtenida de las entrevistas realizadas**

N°	Entrevistado	Criterios del Principio de Causalidad
1	Dr. Gary Falconí Sinche	Razonabilidad, proporcionalidad, destino, necesidad y potencialidad.
2	Dr. Aldo Torero Campos	Fehaciencia del gasto

## 2. Análisis e interpretación

Como se puede apreciar de la información extraída de los instrumentos de recolección de datos, en tanto los contribuyentes acrediten ante la Administración Tributaria el cumplimiento de los parámetros del Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta, por consiguiente, este principio permitirá la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial; para ello, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha emitido pronunciamientos que establecen como criterio que tales gastos tendrán que ser: necesarios, normales, que tengan un carácter extraordinario e indispensable,

razonables, proporcionales, vinculados con la generación de rentas gravadas, acreditarse su fehaciencia y destino. Asimismo, que tengan la finalidad de evitar conflictos sociales o que mitiguen el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos; que sean instrumentos legítimos para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos y su fuente productora; que busquen mantener las buenas relaciones con las comunidades campesinas y evitar conflictos sociales; que tenga una finalidad de resarcimiento por daños causados; que se efectúen ante la potencialidad de conflictos sociales.

De otro lado, producto de las entrevistas realizadas, se puede colegir de ellas que los parámetros del Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta que deben ser acreditados a efectos que sean deducibles los gastos por Responsabilidad Social Empresarial son: la fehaciencia, la razonabilidad, proporcionalidad, el destino, la necesidad y la potencialidad.

En ese orden de ideas, el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta, puede ser disgregado en tres grandes aspectos que deberán ser acreditados, los cuales son: i) La necesidad del gasto en la generación de renta gravada; ii) La vinculación del gasto con el mantenimiento de la fuente productora de renta y iii) La razonabilidad y proporcionalidad del gasto; las cuales deberán considerar a sus vez, las aristas que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal plantea, así como también los parámetros propuestos por los especialistas en la materia tributaria, y que se han sido detallados anteriormente.

Por tanto, resultan válidas las hipótesis planteadas en la presente investigación, las mismas que luego de haber sido contrastadas con la información obtenida de las

resoluciones del Tribunal Fiscal y de la opinión de los especialistas en materia tributaria que fueron entrevistados, se pueden plantear las siguientes afirmaciones:

- 1) Si se acreditan los parámetros en el principio de causalidad, entonces se admitirá la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- 2) Si se acreditan parámetros en la necesidad del gasto en la generación de renta gravada, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- 3) Si se acreditan los parámetros en la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
- 4) Si se acreditan los parámetros en la razonabilidad y proporcionalidad del gasto, entonces se admitirá la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

## CAPÍTULO V DISCUSIÓN

**Discusión** La tesis ha tenido el objetivo general de determinar los parámetros del Principio de Causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Para dicha finalidad, se consideró pertinente que se evalúen los pronunciamientos que dicho tribunal administrativo ha venido emitiendo con relación a los mencionados gastos durante los períodos 2013 a 2017. Asimismo, se procedió a entrevistar a juristas expertos en la materia tributaria, de manera que puedan brindar sus conocimientos y apreciaciones respecto al tema materia de la presente investigación.

Al respecto, si bien no se ha evidenciado que durante dichos períodos se haya tenido como universo una alta cantidad de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, no obstante, es de considerarse que las resoluciones halladas analizan reparos que representan ingente cantidad de dinero por gastos de Responsabilidad Social Empresarial, lo que demuestra su trascendencia en su estudio, dado que versan entre otros, sobre gastos de mantenimiento de carreteras o entrega de bienes y/o prestación de servicios en favor de comunidades campesinas.

De igual modo, producto de las entrevistas realizadas, se obtuvo la información relevante que coadyuvó a enriquecer el tema de investigación, debiendo precisarse que los entrevistados ocupan el cargo de vocales del Tribunal Fiscal, con lo cual se resalta su especialidad en la materia tributaria.

En primer término se debe señalar que en la presente tesis, el concepto sobre responsabilidad social empresarial se avizora como una visión de negocios y no como una mera filantropía o

cúmulo de valores éticos que realiza el empresariado en favor de la sociedad, dado que lo que se pretende es la búsqueda de una reciprocidad con el gasto efectuado, esto es, que la fuente generadora de riqueza no se vea afectada por conflictos sociales generados por daños al medio ambiente o por una mala práctica empresarial que perjudique a determinados sectores que se ubiquen en forma aledaña a las actividades extractivas de recursos naturales; por tanto, a diferencia de la tesis colombiana “La Responsabilidad Social Empresarial como base de la estrategia competitiva de Hzx” (Ortiz: 2009), que esboza que lo fundamental de la Responsabilidad Social Empresarial son los valores, la transparencia y la gobernabilidad, en donde la empresa tiene el compromiso de cumplir de manera ética con todas sus actuaciones; la presente investigación considera que el empresariado efectúa tales erogaciones con la finalidad de encontrarse beneficiado a corto y mediano plazo en el libre y productivo desarrollo de sus actividades comerciales.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, la presente tesis considera relevante lo planteado en la tesis “Prácticas de responsabilidad social empresarial en empresa comercializadoras de café de la cabecera departamental de Huehuetenango” (Gomez: 2014), en el sentido que manifiesta que la práctica de responsabilidad social empresarial persigue la obtención de beneficios que no son exclusivamente económicos para las empresas, sino también para los empleados, clientes o consumidores. En ese orden de ideas, se puede apreciar que dicho autor, tácitamente se encuentra haciendo mención a la responsabilidad económica y comunitaria empresarial, las cuales son dos de las sub variables dependientes de la presente investigación y que han permitido analizar de manera correcta los gastos que realiza el empresariado por tales conceptos.

De igual modo, se comparte el criterio planteado en la tesis “Aproximación a una legislación nacional en responsabilidad social empresarial para la emisión de reportes de sostenibilidad” (Zapata: 2012), que refiere que con el avance de las inversiones y la economía, ha permitido contemplar la necesidad de que las empresas rindan cuentas de sus actividades sociales, puesto que estas empiezan a darles beneficios a nivel corporativo; dado que como se ha señalado anteriormente, el empresariado busca que mediante esta visión de negocios se puedan obtener mayores ingresos en su actividad económica. Sin perjuicio de ello, cabe indicar que en el caso en concreto, uno de estos beneficios será la posibilidad de que la empresa pueda deducir los gastos por responsabilidad social empresarial en el cálculo del impuesto a la renta de un determinado ejercicio.

Ahora bien, tal como se ha señalado en el capítulo anterior, el criterio que el Tribunal Fiscal plantea para señalar que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial se rigen bajo el Principio de Causalidad y por ende son deducibles para la determinación del impuesto a la renta es que sean: necesarios, normales, que tengan un carácter extraordinario e indispensable, razonables, proporcionales, vinculados con la generación de rentas gravadas, acreditarse su fehaciencia y destino.

Asimismo, que tengan la finalidad de evitar conflictos sociales o que mitiguen el impacto social de su actividad en las localidades próximas a los yacimientos; que sean instrumentos legítimos para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos y su fuente productora; que busquen mantener las buenas relaciones con las comunidades campesinas y evitar conflictos sociales; que tenga una finalidad de resarcimiento por daños causados; que se efectúen ante la potencialidad de conflictos sociales.

Sobre el particular, si bien la finalidad de las empresas tiene un carácter lucrativo, ello no es óbice para que en virtud a una correcta visión de negocios se realicen gastos por Responsabilidad Social Empresarial, los cuales como ya ha venido sosteniendo el Tribunal Fiscal, no pueden ser considerados como una simple liberalidad, siempre y cuando se efectúen acreditando la necesidad en el gasto incurrido, vinculación con la generación de rentas gravadas y que se demuestre que se realizaron para evitar conflictos sociales, siendo que estos parámetros tendrán que ir sustentados con la respectiva documentación fehaciente que los respalde, en donde podrían encontrarse informes de la empresa que demuestren la política que mantiene para realizar tales gastos a efectos de no generar los referidos conflictos que perjudiquen la fuente generadora de riqueza, esto es, sus establecimientos donde se desarrollan sus actividades comerciales; de igual modo, informes que analicen el costo-beneficio de realizar dichas erogaciones.

Es de mencionar que el Tribunal Fiscal no solo plantea la posibilidad de que se realicen los gastos por los conflictos sociales que se hayan realizado o los que se desarrollen en el presente, entiéndase en el ejercicio materia de fiscalización, sino que también otorga la facilidad de que puedan efectuarse desembolsos ante la potencialidad de que tales conflictos puedan generarse, lo que tiene total armonía con la vinculación del gasto con el mantenimiento de la fuente productora de renta. Por tanto, la presente tesis se aúna a lo manifestado en la tesis “la deducción de los gastos por responsabilidad social vinculados a la prevención de conflictos sociales en la minería a fin de determinar el impuesto a la renta empresarial” (Mogrovejo: 2017), que arguye que no existe por parte del Estado una voluntad de delimitar específicamente mediante una norma el fenómeno de este tipo de prácticas. Sobre el particular, se debe hacer la precisión que vía jurisprudencial, el Tribunal Fiscal ha venido planteando parámetros del principio de causalidad, no obstante, resultan ser criterios dispersos que no permiten que los

contribuyentes tengan predictibilidad en el tratamiento tributario de sus gastos por responsabilidad social empresarial, por lo que si bien, la mencionada tesis evidencia la inercia del Estado en su función legislativa para regular esta práctica empresarial, por otro lado, dicho tribunal administrativo, debe uniformizar criterios que sienten las bases sobre la deducción de los gastos realizados atendiendo a la mencionada visión de negocios.

De igual modo, se ha establecido que dichos gastos deben ser normales y que tengan un carácter extraordinario e indispensable, dado que las erogaciones por Responsabilidad Social Empresarial, tampoco constituyen gastos comunes en los que se desenvuelven las actividades económicas, por lo que su realización deberá ser normal atendiendo a las operaciones comerciales que se ejercen y a su vez, que sean indispensables para que aquellas no se encuentren en peligro.

Asimismo, se plantea que los gastos devengan en razonables y proporcionales, lo que demuestra que su realización no debe ser exagerada por el hecho que sean por concepto de Responsabilidad Social Empresarial, en consecuencia, tales parámetros deben encontrarse en armonía con el volumen, tipo y nivel de ingresos por las operaciones comerciales que desarrollan en un determinado ejercicio.

En cuanto a la acreditación de los parámetros de la fehaciencia y el destino, resulta indiscutible señalar que todo gasto debe estar debidamente acreditada su existencia, y por otro lado, se deben identificar los beneficiarios de las erogaciones, a efectos de que no se desnaturalice la finalidad de Responsabilidad Social Empresarial.

Los parámetros antes expuestos han sido reafirmados con la información obtenida de las entrevistas realizadas, en donde se señaló que de igual manera que los parámetros para que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial sean deducidos son la Razonabilidad, proporcionalidad, destino, necesidad y potencialidad.

Ante la discusión presentada de los resultados obtenidos y a efectos de realizar futuras investigaciones, se puede señalar que si bien el Tribunal Fiscal manifiesta que la proporcionalidad del gasto es un criterio del Principio de Causalidad que debe ser considerado para determinar la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial, no obstante, debe establecerse vía modificación legal un porcentaje límite para dichos gastos, de modo que la proporción de estos vaya acorde al nivel de las operaciones comerciales de la empresa para que no constituya una tergiversación del gasto, y por consiguiente mal uso del mismo.

## Conclusiones

1. De acuerdo al análisis realizado a las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas durante los períodos 2013 a 2017, así como de la información obtenida mediante las entrevistas a juristas expertos en la materia tributaria, se han determinado los parámetros del Principio de Causalidad del impuesto a la renta para que se admita la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
2. Se ha establecido que mediante documentación fehaciente en donde se hallen informes internos de los contribuyentes que evidencien su política, se puede acreditar la necesidad del gasto en la generación de renta gravada para que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad económica empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
3. Se ha determinado que mediante informes de costo-beneficio de los contribuyentes se pueden acreditar la vinculación del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de renta para que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad comunitaria empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.
4. Se ha establecido que considerando el volumen, tipo y nivel de ingresos de los contribuyentes se puede acreditar la razonabilidad y proporcionalidad del gasto a efectos que se admita la deducibilidad de los desembolsos por responsabilidad ambiental empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

## **Recomendaciones**

1. Se recomienda que el Tribunal Fiscal realice un Acuerdo de Sala Plena, a efectos de que se emita una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria que contenga los criterios que dicho Tribunal ha venido estableciendo respecto a la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial, y de igual modo, los parámetros que se han señalado en el desarrollo de la presente tesis, de manera que los contribuyentes gocen de predictibilidad en cuanto a los aspectos que deben cumplir sus erogaciones por dicho concepto, y de otro lado, la Administración Tributaria los considere al momento de realizar los correspondientes procedimientos de fiscalización.
  
2. Se recomienda que el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo, vía delegación de facultades, modifique el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo que pueda consignarse en forma expresa que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de dicho tributo. Asimismo, que en dicha modificación legal, se considere un límite porcentual a dichos gastos, el mismo que debe ser razonable y proporcional con el volumen de las operaciones e ingresos del contribuyente.
  
3. Se recomienda que los contribuyentes tengan mayor diligencia para mantener la documentación que respalde los gastos realizados por Responsabilidad Social Empresarial, con la finalidad de que cuenten con el sustento respectivo para acreditar, en primer lugar, la existencia de dicho gasto, y en segundo lugar, los demás parámetros establecidos en la presente investigación, y por consiguiente, no tengan contingencias tributarias en los procedimientos de fiscalización que realice la SUNAT.

## Referencias Bibliográficas

- Análisis Tributario. (Marzo, 2015). El principio de causalidad y la deducción de gastos. Revista Análisis Tributario, Vol. XXVIII, N° 326, 22.
- Altamirano, M. (Enero, 2010). Deducibilidad de gastos de responsabilidad social. Boletín TLS - Pricewaterhousecoopers, N° 85, 3.
- Alva, M. (5 de enero de 2010). El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. (Mensaje en un blog). Recuperado 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/>
- Arana, D. (Diciembre, 2009). Fehaciencia y Razonabilidad del gasto. Revista Actualidad Empresarial. N° 196. I-6.
- Arroyo, G. (Febrero, 2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas pre productivas. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 53. 107–135.
- Ataliba, Geraldo (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima – Perú.
- De Barros, P. (2007). Curso de Derecho Tributario. Marcial Pons, Madrid – España.

Belaunde, W. (2010). Principio de Causalidad y Gasto Fiscal. En libro homenaje a Luis Hernández Berenguel, Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú e Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Benites, S. (2017). Tesis: La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances. Lima – Perú. Recuperado de [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9564/BENITES\\_MENDOZA\\_LA\\_APLICACION\\_DEL PRINCIPIO\\_DE CASUALIDAD\\_AL\\_GASTO\\_DE\\_RESPONSABILIDAD\\_SOCIAL\\_EMPRESARIAL\\_LIMITES\\_Y\\_ALCANCES.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9564/BENITES_MENDOZA_LA_APLICACION_DEL PRINCIPIO_DE CASUALIDAD_AL_GASTO_DE_RESPONSABILIDAD_SOCIAL_EMPRESARIAL_LIMITES_Y_ALCANCES.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Blog contable (2008). Principio de causalidad para reconocer gasto, Recuperado de <http://puntocontable.blogspot.pe/2008/09/principio-de-causalidad-para-reconocer.html>

Cajiga, J. (2011). El concepto de responsabilidad social empresarial. Revista del Centro Americano para la Filantropía – CEMEFI. Recuperado de [https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto\\_esr.pdf](https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf).

Canessa Illich, Giuliana y García Vega, Emilio (2005). El ABC de la Responsabilidad Social Empresarial en el Perú y en el mundo. Lima – Perú. Perú 2021 – Una nueva visión.

Carvalho, C. (2011). El análisis económico del derecho tributario. Lima, Perú: Editorial Grijley.

Carrasco, L. (2009). “Aplicación práctica del Impuesto a la Renta, ejercicios 2008 y 2009”.

Centro de Investigación Jurídico Contable S.A. – CIJCSA. Lima, Febrero.

Checa, C. y Gamba, Cesar. (2012). Principio de Reserva de la Ley Tributaria. Lima, Perú:

Editorial Grijley.

De Barros, P. (2002). Derecho Tributario – Fundamentos Jurídicos de la Incidencia. (6<sup>ta</sup>

Ed.). Buenos Aires Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Guillermo Cabanellas, Editorial Heliasta, 21<sup>o</sup>

Edición, Buenos Aires, Argentina.

Durán, J. (2009). La función económica de la empresa socialmente responsable. En Revista

de Responsabilidad Social Empresarial (1). Recuperado de

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3030533>.

Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta

Empresarial. Contabilidad y Negocios. 47.

Ecología Verde – Desarrollo Sostenible para un mundo mejor. (Enero, 2016). La

importancia de la responsabilidad ambiental en las empresas. Recuperado de

<http://www.ecologiaverde.com/la-importancia-de-la-responsabilidad-ambiental-en-las-empresas/#ixzz3weXuEGGI>

- Escobar, E. (2015), Tesis “La responsabilidad social empresarial como medio de rentabilidad y competitividad”, Lima – Perú. Recuperado de [file:///C:/Users/vfernandez/Downloads/ESCOBAR\\_HUARHUA\\_ELIANA\\_LA\\_RESPONSABILIDAD\\_SOCIAL.pdf](file:///C:/Users/vfernandez/Downloads/ESCOBAR_HUARHUA_ELIANA_LA_RESPONSABILIDAD_SOCIAL.pdf)
- Fajardo, M. (2015). “Efectividad regulatoria de la responsabilidad social empresarial en Colombia”, Colombia. Recuperado de <http://revistas.fuac.edu.co/index.php/criteriojuridicogarantista/article/viewFile/631/590>
- Fernández, J. (2004), Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú, consultado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/07\\_VIIIJorIPDT\\_JFC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf)
- Fernández, I. (2005). Las deducciones del Impuesto a la Renta. Palestra Editores. Lima.
- Fernández, L. (2002). Imposición sobre la Renta Personal y Societaria. Editorial La Ley. Buenos Aires – Argentina.
- García, J. (1980). Manual del Impuesto a la Renta. Buenos Aires, Argentina: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Gómez, S. (2014). “Prácticas de responsabilidad social empresarial en empresas comercializadoras de café de la cabecera departamental de Huehuetenango”. (Tesis de Licenciatura). Recuperado de <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/2014/01/01/Gomez-Sindy.pdf>

- Guzmán, C. (2011). Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo. Lima, Perú: Editorial Caballero Bustamante.
- Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. (3<sup>ra</sup> Ed.). Madrid, España: Editorial Marcial Pons.
- Huapaya, P. (Marzo, 2011). ¿Cuál es el tratamiento tributario de las mermas y desmedros de existencias? *Revista Actualidad Empresarial*, N° 227, I-4.
- Huapaya, R. (2011). Administración Pública, derecho administrativo y regulación. Lima, Perú: ARA editores.
- Huamaní, R. (2007). Código Tributario Comentado. (5<sup>ta</sup>. Ed.). Lima, Perú: Jurista Editores.
- Iannacone, F. (2002). Comentarios al Código Tributario. Lima, Perú: Editorial Grijley.
- Instituto Peruano de Derecho Tributario. (2013). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, Perú.
- Jarach, Dino, (1968). Curso superior de derecho tributario. Buenos Aires - Argentina
- Landa, C. (2010). Los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Lima, Perú: Palestra Editores.

Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano. (2010). Doctrina y Casuística de Derecho Tributario. Lima, Perú: Editorial Grijley.

Llosa, C. y Quiroz, C. (Mayo, 2011). Los gastos por responsabilidad social y el principio de Causalidad. Revista Análisis tributario. Vol. XX, N° 240, 27.

Meza, A. (2007), Tesis: “La responsabilidad Social Empresarial como factor de competitividad”.

Mogrovejo, M. (2017), Tesis: “La deducción de los gastos por responsabilidad social vinculados a la prevención de conflictos sociales en la minería a fin de determinar el impuesto a la renta empresarial”, Lima – Perú. Recuperado de <http://repositorio.urp.edu.pe/bitstream/handle/urp/1128/TESIS-Marcos%20Piero%20Mogrovejo%20Chauca.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Montestruque, K. (Enero, 2005). A propósito del Principio de Causalidad. Revista Análisis Tributario, Vol. XVIII, N° 204, 17-18.

Oficina Verde. (Enero, 2014). Responsabilidad Ambiental como Estrategia Empresarial. Recuperado de <http://oficinaverde.org.mx/responsabilidad-ambiental-como-estrategia-empresarial/>

Ortiz, P. (2009), Tesis “la responsabilidad social empresarial como base de la estrategia competitiva de hzx”. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/economia/tesis242.pdf>.

Otoya, J. (2012), Tesis “El derecho y la responsabilidad social empresarial”. Lima – Perú.

Recuperado

de

[http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/4468/OTOYA\\_CAL\\_LE\\_JOHAN\\_DERECHO\\_RESPONSABILIDAD.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/4468/OTOYA_CAL_LE_JOHAN_DERECHO_RESPONSABILIDAD.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Patón, G. (2008), Artículo “Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial”.

Barcelona, España. Recuperado de <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/3/incentivos-fiscales-ambientales-y-responsabilidad-empresarial.pdf>

Pérez de Ayala, J. y Pérez de Ayala Miguel. (2000). *Fundamentos de Derecho Tributario*.

(4<sup>ta</sup> Ed.), Madrid España: Editorial Edersa.

Picón, J. (2004). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial*. Lima, Perú: Dogma Ediciones.

Picón, J. *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo....* Dogma ediciones. Lima, 2007.

Pont, M. (1987). *Estudios sobre temas tributarios actuales*. En M. Pont. Autor Recuperado de

[https://books.google.com.pe/books?id=Ioj2bzViaBMC&pg=PA161&lpg=PA161&dq=s+i+existe+la+finalidad+o+el+prop%C3%B3sito+de+obtener+el+ingreso,+esto+es+suficiente&source=bl&ots=jBPtz9sJ3b&sig=9EIEsFjsnS\\_APjyBuLPPfVTaaY&hl=e](https://books.google.com.pe/books?id=Ioj2bzViaBMC&pg=PA161&lpg=PA161&dq=s+i+existe+la+finalidad+o+el+prop%C3%B3sito+de+obtener+el+ingreso,+esto+es+suficiente&source=bl&ots=jBPtz9sJ3b&sig=9EIEsFjsnS_APjyBuLPPfVTaaY&hl=e)

[s&sa=X&ved=0ahUKEwiiuLChiPrKAhUMQSYKHdLbCaMQ6AEIGzAA#v=onepage&q=si%20existe%20la%20finalidad%20o%20el%20prop%C3%B3sito%20de%20obtener%20el%20ingreso%2C%20esto%20es%20suficiente&f=false](https://www.google.com/search?q=si%20existe%20la%20finalidad%20o%20el%20prop%C3%B3sito%20de%20obtener%20el%20ingreso%2C%20esto%20es%20suficiente&f=false&sa=X&ved=0ahUKEwiiuLChiPrKAhUMQSYKHdLbCaMQ6AEIGzAA#v=onepage&q=si%20existe%20la%20finalidad%20o%20el%20prop%C3%B3sito%20de%20obtener%20el%20ingreso%2C%20esto%20es%20suficiente&f=false)

Reig, Enrique Jorge, Jorge Gebhardt y Rubén Malvitano (2006) *“Impuesto a las Ganancias”*. Undécima edición. Buenos Aires: Macchi.

Ruiz De Castilla, F. (2010). Impuesto a la Renta: Aspectos subjetivos (versión actualizada”).

Esta información puede ser consultada en la siguiente página web:  
<http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>

Salcedo & Cía Abogados y Auditores Tributarios. Artículo denominado “Mecanismos legales y tributarios en RSE, Realidad Internacional y Chilena”, consultado el 17 de mayo de 2018. Recuperado de <http://www.auscham.cl/espanol/pdfs/MecanismosLegalesyTributariosenRSE.pdf>

Schwalb, M. y García, E. (2003). “Evolución del compromiso social de las empresas”. Documento de trabajo. N° 58. Centro de investigación de la Universidad del Pacífico (CIUP). Lima, Perú.

Tribunal Constitucional. (2006). Jurisprudencia y doctrina Constitucional Tributaria. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Villanueva, C., consultado el 18 de mayo de 2018, [http://www.ccpl.org.pe/downloads/PRINCIPIO\\_DE\\_CAUSALIDAD\\_EN\\_EL\\_IMPU\\_ESTO\\_A\\_LA\\_RENTA\\_12122012.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/PRINCIPIO_DE_CAUSALIDAD_EN_EL_IMPU_ESTO_A_LA_RENTA_12122012.pdf)).

Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto del gasto necesario. *Revista de Derecho Themis* N° 64, 101.

Villegas, Héctor (1997), *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Depalma, Sexta Edición. Buenos Aires – Argentina.

Zapata, L. (2012), *Tesis Aproximación a una legislación nacional en responsabilidad social empresarial para la emisión de reportes de sostenibilidad*”. Lima – Perú. Recuperado de [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/4451/ZAPATA\\_GUTIERREZ\\_LUIS\\_LEGISLACION\\_EMPRESARIAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/4451/ZAPATA_GUTIERREZ_LUIS_LEGISLACION_EMPRESARIAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Zuloaga, M. (2012). *Responsabilidad Social Empresarial: ¡Deducible!*. Recuperado de <http://www.peru2021.org/principal/noticias/noticia/responsabilidad-social-empresarial-deducible/138>

## ANEXOS

Ficha técnica de los instrumentos a utilizar

### **Ficha técnica del análisis documental**

**Objetivo:** Determinar los parámetros del principio de causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

#### **Datos generales:**

Nº de la RTF:

Fecha de la RTF:

Fecha de análisis:

Hora de inicio

Hora de término:

Nombre del observador:

#### **Circunstancias generales:**

El lugar donde se realizará el análisis documental será en la vivienda del observador, el cual cuenta con un ambiente adecuado para el objetivo del presente análisis.

#### **Circunstancias del observador:**

El observador dará lectura a las resoluciones del Tribunal Fiscal que le sirven de muestra y resaltarán lo que considere relevante, de conformidad con los siguientes aspectos específicos que se deberán observar.

### **Aspectos específicos a observar ordenados en bloques**

#### **Tributo:**

- ✓ Tributo fiscalizado:
- ✓ Ejercicio y/o período:
- ✓ Controversia:

#### **Contribuyente:**

- ✓ Actividad económica del contribuyente:
- ✓ Tipo de gasto de RSE realizado por el contribuyente:

#### **Tribunal Fiscal:**

- ✓ Criterios del principio de causalidad utilizados por el T.F.:
- ✓ Fallo:

## **Ficha técnica de la entrevista**

**1. Título:** Los parámetros del principio de causalidad y los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

**2. Objetivo:** Determinar los parámetros del principio de causalidad para que se admita la deducibilidad de los gastos por responsabilidad social empresarial en las resoluciones del Tribunal Fiscal.

### **3. Lugar:**

Fecha:

Hora de inicio:

Hora de finalización:

### **4.- Datos generales:**

Nombre del entrevistado:

Profesión u ocupación:

Institución donde labora:

### **5. Nombre del entrevistador:**

### **6. Preguntas de la entrevista:**

- X. ¿Cómo conceptualiza ud. el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta?
- XI. ¿Considera que el criterio amplio del Impuesto a la Renta es el que siempre debe primar sobre el criterio restrictivo? ¿Por qué?
- XII. ¿Qué significa para ud. la Responsabilidad Social Empresarial?

- XIII. Qué opina respecto a que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT catalogue a los gastos por Responsabilidad Social Empresarial como liberalidades no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.
- XIV. ¿Considera ud. que el vigente T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta permite evidenciar los parámetros para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?
- XV. ¿Cree ud. que el Tribunal Fiscal, como máximo ente administrativo en materia tributaria ha definido los parámetros de dicho principio para la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?, ¿Por qué?
- XVI. A su juicio, ¿Cuáles deberían ser los parámetros para que el Principio de Causalidad del Impuesto a la Renta admita la deducción de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?
- XVII. ¿Considera ud. viable la emisión de un Acuerdo de Sala Plena en el Tribunal Fiscal a efectos que se determinen vía Jurisprudencia de Observancia Obligatoria los parámetros para que el Principio de Causalidad admita la deducibilidad de los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué?
- XVIII. ¿Considera necesaria la modificatoria del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de dichos gastos? ¿Por qué?
- XIX. ¿Cree ud. que debería existir un porcentaje que limite los gastos por Responsabilidad Social Empresarial? ¿Por qué? Sí fuera afirmativa su respuesta, ¿cuál sería el porcentaje y sobre qué base?

Muchas gracias por su colaboración

## Definición de términos

1. **Adyacente:** Inmediato, contiguo, junto. Próximo, cercano, colindante.
2. **Ambiente:** Del aire u otro fluido que rodea a un cuerpo, la situación predominante en un tiempo o lugar.
3. **Beneficio:** En general, el bien que se hace o se recibe. Derecho que compete a uno por ley o privilegio, como los beneficios de abdicación, de abstención, de cesión de acciones, de cesión de bienes, de competencia, de deliberar, de división, de excusión, de inventario, de mayor edad, de orden, de pobreza, de restitución *in integrum* y de separación.
4. **Causalidad:** Causa, principio; procedencia u origen de un efecto (teoría de la causalidad).
5. **Comunidades:** Calidad de común y general. Lo perteneciente a varios. Lo usado por todos. Junta o congregación de personas que viven sujetas a ciertas reglas; como monjas y frailes en los conventos. Asimismo, cualquier de los establecimientos que poseen bienes en común para diferentes usos útiles al público; como los hospicios y hospitales. Común o conjunto de los vecinos de las antiguas ciudades o villas realengas de los reinos españoles y representadas por un concejo.
6. **Deber:** Como verbo, estar obligado. Adeudar. En general, encontrarse pendiente el pago de una deuda, la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el

cumplimiento de una obligación. Como sustantivo, fundamental en lo jurídico, aunque notablemente omitido en diccionario el que notablemente omitido en diccionario como el de Escriche, y también en el más clásico de los antiguos militares, el de Almirante posee en la esfera jurídica la excepcional y amplísima acepción que proviene de constituir el reverso de derecho, entendido subjetivamente como potestad, atribución o facultad; en cuyo sentido, el deber integra obligación (legal, natural o convencional), constreñimiento, subordinación, necesidad jurídica.

7. **Derecho:** Del latín *directus*, directo, de *dirigere*, enderezar o alinear. Desde este prefacio etimológico, en que la voz española, y las más o menos emparentadas de las otras lenguas vivas de mayor difusión, como el francés (*droit*), el italiano (*diritto*), el inglés (*right*), el catalán (*dret*), el alemán (*recht*), el portugués (*direito*), se aparta por completo de la equivalente latina, que es (*jus*), el derecho expresa rectitud, el proceder honrado, el anhelo de justicia y la regulación equitativa en las relaciones humanas.
8. **Donación:** 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.
9. **Empresa:** Acción o propósito difícil e incierto, que requiere esforzado comienzo. En general, designio, finalidad, intención. Plan, proyecto. Procedimiento ejecutivo del propósito. En los tiempos caballerescos, por empresa o divisa se entendía el signo o símbolo pintado en el escudo o recamado en la sobrevesta por medio de emblemas, motes, letras o figuras. En acepciones más específicas en lo jurídico y laboral,

asociación científica, industrial o de otra índole, creada para realizar obras materiales, negocios o proyectos de importancia, concurriendo de manera común a los gastos que origina y participando también todos sus miembros de las ventajas que reporte. Casa o sociedad mercantil. Unidad de producción o de cambio basada en el capital y que persigue la obtención de beneficio, a través de la explotación de la riqueza, de la publicidad, el crédito u otra actividad económica. Organización de personal, capital y trabajo, con una finalidad lucrativa; ya sea de carácter privado, en que se persigue la obtención de un lucro para los socios o los accionistas; o de carácter oficial, en que se propone realizar un servicio público o cumplir otra finalidad beneficiosa para el interés general.

**10. Erogación:** Acción y efecto de erogar. En Chile, según acepción que la Academia ha borrado en la edición más reciente de su diccionario, donativo, limosna o dádiva. Debe añadirse, además, que en otras naciones sudamericanas se emplea esta voz como sinónimo de gastos, especialmente del Estado y corporaciones o establecimientos públicos y mercantiles.

**11. Gastos:** Conjunto de desembolsos pecuniarios, o de valores y bienes equivalentes, realizados en el ejercicio o desempeño de una actividad periódica, permanente o compleja, o frecuente si es discontinua. En el patrimonio particular de las personas físicas o abstractas y en el presupuesto del Estado u otras corporaciones públicas, los gastos o pagos se contraponen a los ingresos o cobros. Importe fijo que se señala para determinada partida, constante o periódica.

**12. Impuesto:** Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones o públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.

**13. Liberalidad:** Generosidad. Altruismo. Desinterés. Donación o dádiva de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender compensación ni recompensa alguna. Beneficio o servicio hecho gratuitamente.

**14. Necesidad:** Causación inevitable; impulso irresistible de una causa que obra infaliblemente en cierto sentido, que produce un efecto seguro. Cuando resulta imposible impedir, evitar, resistir. Determinismo; fatalidad en el encadenamiento inflexible de los acontecimientos, sin desviación posible por la voluntad humana. Falta de lo principal para la subsistencia. Pobreza, penuria, miseria. Escasez; falta de algo en la medida de lo suficiente o deseado. Grave riesgo que requiere pronto y eficaz auxilio.

**15. Potestad:** Poder. Facultad. Atribución. Dominio. Jurisdicción. Potentado. En Italia, gobernador, corregidor, juez, según las funciones políticas, administrativas o judiciales. En el derecho romano y opuesta al imperio o facultad de mando, la potestad comprendía el poder administrativo; como el de publicar edictos, multar, embargar, reunir al pueblo para hablarle o para que votara, y convocar, presidir y hacer votar a una asamblea.

- 16. Proporcionado:** Adecuado o conveniente para un fin. Apto o competente para lo que es menester. De proporción o tamaño conveniente, sobre todo cuando se correlaciona o ajusta con algo similar o complementario.
- 17. Razonablemente:** Ajustado a razón. Según precio u otras condiciones aceptadas. Con sensatez; sin exageración ni abuso. En grado menor, verosímil o probablemente (razonadamente).
- 18. Renta:** Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de alguna cosa. Deuda pública. Títulos que la representan. Precio que en dinero o en especie paga el arrendatario. Pensión o cantidad por ser obligación o liberalidad se pasa a una persona. Rédito, interés.
- 19. Responsabilidad:** Obligación de reparar y satisfacer por uno mismo, o en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originad. Deuda. Deuda moral. Cargo de conciencia por un error. Deber de sufrir las penas establecidas para los delitos o faltas cometidas por dolo o culpa. Capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario.
- 20. Riqueza:** Abundancia de bienes. Fortuna. Cualidades notables. Para Adam Smith, riquezas son todas las cosas necesarias y convenientes para la vida, para Stuart Mill, todas las cosas útiles y agradables, excepto las que pueden obtenerse, en la cantidad deseada, sin trabajo o sacrificio; para Malthus, las cosas materiales necesarias, útiles o agradables a los hombres; para Henry George, los productos naturales que satisfagan los humanos deseos.