

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

**ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE
RESPONSABILIDAD SOCIAL DE PERSONAS JURÍDICAS DEDICADAS A
ACTIVIDADES MINERAS**

**Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho
Tributario.**

Autora:

Stefany Fabiola Lozano Requelme

Asesora:

Katarzyna María Dunin Borkowski Goluchowska

Lima, noviembre de 2019

RESUMEN

Los gastos de responsabilidad social ejecutados por las empresas mineras están estrechamente alineados a una estrategia empresarial que permite la producción y mantenimiento de la fuente generadora de renta. Ahora bien, nuestra legislación permite que dichos gastos sean deducibles a través de la figura de gastos de licencia social, gastos incurridos en virtud de los compromisos previos asumidos con las comunidades aledañas a la zona de influencia del proyecto minero, inversiones en infraestructura que constituyan servicio público y donaciones.

En el presente trabajo se analiza la importancia de la ejecución de los gastos de responsabilidad social en un contexto de alta conflictividad que se presenta entre la empresa minera y las comunidades aledañas, y cómo nuestra legislación tributaria sí permite, a través de diversas figuras, la deducibilidad de los mismos, tomando en cuenta que el tributo no tiene únicamente una finalidad recaudatoria sino también una función social.

**ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE
RESPONSABILIDAD SOCIAL DE PERSONAS JURÍDICAS DEDICADAS A
ACTIVIDADES MINERAS**

ÍNDICE

I. Introducción	3
II. ¿Qué debemos entender como gastos de responsabilidad social de responsabilidad social en nuestra legislación?	8
III. ¿Cuáles son los gastos de responsabilidad social permitidos en la legislación de impuesto a la renta en el Perú y sus límites y condiciones legales establecidos a los gastos de responsabilidad social?	14
3.1. Los gastos de responsabilidad social permitidos en nuestra legislación.....	14
3.1.1. Gastos de licencia social	14
3.1.2. Gastos incurridos en virtud de los Compromisos Previos	15
3.1.3. Inversiones en infraestructura que constituya servicio público	16
3.1.4. Donaciones	19
3.2. Función social del tributo y la deducción de gastos de responsabilidad social	20
IV. Con relación a los gastos de responsabilidad social ¿responden meramente a un interés económico empresarial?	22
V. Conclusiones.....	25
VI. Bibliografía	26

ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL DE PERSONAS JURÍDICAS DEDICADAS A ACTIVIDADES MINERAS

I. Introducción

El gran potencial geológico y la presencia de la Cordillera de Los Andes a lo largo del territorio nacional han hecho de nuestro Perú un país de antigua, pero vigente, tradición minera que lo coloca internacionalmente en los primeros puestos de países productores de diversos minerales.

Las actividades relacionadas a la explotación de los recursos minerales en nuestro país generan, entre muchos otros efectos, ingente recaudación de ingresos a las arcas públicas a través de tributos que son parte de la generación de recursos estatales para poder cubrir el gasto público con la finalidad de satisfacer necesidades públicas.

Al respecto, hasta abril de 2019, acorde a lo señalado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, la “Administración Tributaria” o “Sunat”) en la información tributaria en su portal web¹, los ingresos que ha recaudado el Estado peruano a consecuencia del pago de los impuestos de renta de tercera categoría, correspondientes a las rentas empresariales, ascendieron a S/ 1,312.5 millones, representando un incremento del 1.02% frente a los S/ 1,294.3 millones recaudados por el mismo concepto en abril del año 2018.

La recaudación correspondiente solamente a las actividades mineras representó aproximadamente el 12% del total de ingresos tributarios recaudados hasta abril de 2019, de un total de casi 20 tipos de actividades económicas que registra Sunat en sus estadísticas y estudios.

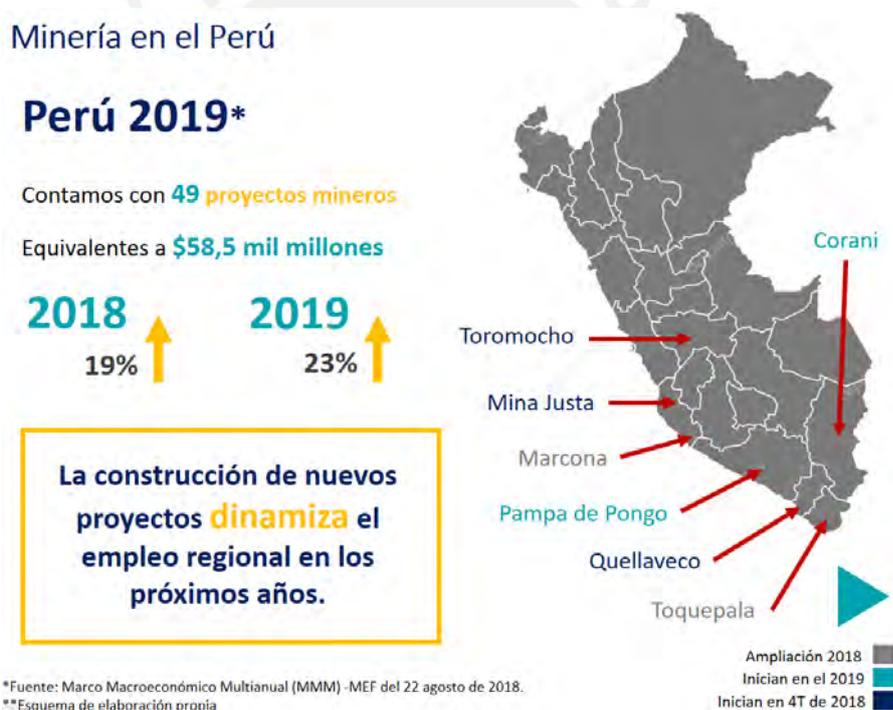
De otra parte, es necesario anotar que, acorde a la información presentada en el informe del Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022 presentado por el

¹ Visualizar la información del periodo 2019 en el siguiente enlace:
<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>

Ministerio de Economía y Finanzas en agosto de 2018, el Perú vivirá un nuevo ciclo de inversiones en proyectos mineros que inician operaciones desde fines del 2018 hasta inicios del 2019, los cuales, dinamizarán el empleo regional en los próximos años en cada una de las zonas de influencia de los proyectos.

Con un total de 49 proyectos mineros² en nuestro país (los mismos que representan una inversión de US\$ 58,5 mil millones) estamos ante una inversión minera que ha crecido en un 23% al 2019, siendo la tasa de crecimiento más alta desde el año 2011 gracias al desarrollo de proyectos como Quellaveco, Mina Justa y la ampliación de Toromocho, tal como lo presentamos en el gráfico mostrado a continuación:

Gráfico 1 : Proyectos mineros en el Perú 2019



Con relación a lo antes mencionado, la generación de recursos de las actividades mineras para el estado es de alta importancia, en consecuencia, también lo es el conocer conceptos de gastos que conforman parte de la base imponible de las empresas que generan tales actividades.

² Los mismos que se encuentran entre las fases de factibilidad e ingeniería de detalle (previas a la construcción), acorde a lo señalado en el Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022.

El Perú alberga proyectos mineros que dinamizan el empleo regional y generan recursos significativos para el gobierno central, aproximadamente el 12% del total de ingresos tributarios recaudados hasta el primer cuarto del año en curso.

En ese sentido, los criterios para la determinación de la base imponible de rentas de tercera categoría de las empresas mineras merecen especial análisis, sobre todo, en la deducibilidad de gastos de responsabilidad social.

Con relación a ello, dichos gastos en los que incurren los contribuyentes de la actividad minera son denominados por la Administración Tributaria como *gastos de responsabilidad social*; sin embargo, dentro de la actividad minera tales erogaciones de gastos por donaciones, inversiones en infraestructura, obligaciones legales como gastos de programas sociales, entre otros, no constituyen como tal una situación extraordinaria, muy por el contrario.

En el desarrollo de las actividades mineras, la buena relación con las comunidades aledañas es esencial para mantener la continuidad de las operaciones que generan la renta de dichas empresas ya que previenen situaciones de conflictividad que pongan en riesgo la operatividad minera a través de paralizaciones sociales, bloqueos de carreteras, entre otras.

En esa línea, los denominados *gastos de responsabilidad social* cuentan con la causalidad necesaria, debidamente justificada a través de una argumentación lógica acorde al giro del negocio en el que participan, para ser deducidos para el cálculo de la base imponible de las rentas de tercera categoría.

Si bien la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la “LIR”) es clara al mencionar en el literal d) del Artículo 44 la prohibición de deducir gastos de donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, este artículo permite la excepción en lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37 de la LIR que corresponde a los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional.

Es decir, se prohíbe la deducción relativa a los gastos de actos de liberalidad que, acorde a la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, la “RTF”) 02675-5-2007, se entiende como “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”.

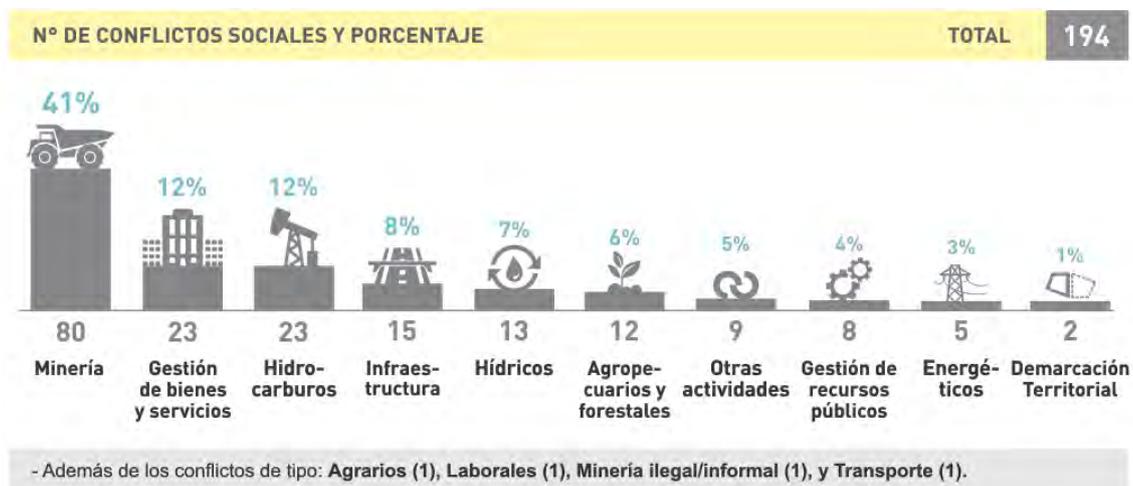
Sin embargo, los gastos de responsabilidad social no corresponden a desprendimientos económicos sin recompensa alguna, por el contrario, se espera que con la erogación de los mismos se pueda mantener la operatividad de la fuente generadora de ingresos.

En ese sentido, el Artículo 37 de la LIR, permite la deducción de los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la LIR.

Al respecto, considero que el tema relacionado a la causalidad que permite deducir los gastos de responsabilidad social en los que incurre una compañía es de alto impacto debido a que los efectos – de realizar o no las erogaciones de dichos gastos – se materializan en la sociedad, en la redistribución social a nivel nacional, recaudación fiscal, justicia social, pero también de cara al interno de la empresa a nivel de su manejo financiero y tributario respecto a estos gastos.

Considerando la coyuntura actual, al 2019 contamos con 194 conflictos sociales, que tienen como principales causas, según el reporte de mayo de Casos de conflicto social que presenta la Secretaría de Gestión Social y Diálogo de la PCM, la afectación y la percepción de afectación de la actividad económica a las comunidades, la percepción de incumplimiento de compromisos, altas expectativas, insuficiente respuesta de las entidades públicas, necesidades básicas insatisfechas, entre otros; y de los cuales, 80 de estos conflictos, se relacionan con la actividad minera, tal cual se muestra a continuación:

Gráfico 2: Tipos de conflicto social por actividad económica



Fuente: Revista Willaqniki, Mayo N° 5, 2019

Finalmente, podemos concluir que los gastos de responsabilidad social relacionados con beneficios para las empresas mineras y para las comunidades aledañas son parte de las erogaciones necesarias para el mantenimiento de la fuente generadora de renta; no aceptar la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social tan normales en la actividad minera, decantarían en la suspensión en diversas medidas de la generación de la renta. Por lo antes señalado, los gastos de responsabilidad social son causales y por tanto, deducibles.

De otra parte, propio las contrataciones realizadas en el entorno minero, es normal que una de las empresas se obigue en favor de otra empresa aportante de una concesión minera a asumir como una carga real el pago de las regalías contractuales por ciertos plazos.

Es decir, asumir pagos de esas regalías como una carga real que pesa sobre las concesiones en caso sean transferidas. En ese sentido, el pago de esas regalías son gastos necesarios directamente vinculados con la principal fuente productora, las concesiones, y, por tanto, deducibles.

En esa línea, es relevante analizar los criterios con los que se obtiene la base imponible para la determinación de la obligación tributaria de tercera categoría a nivel de los gastos de responsabilidad social que son pasibles de ser deducidos, teniendo en cuenta que con la sola actividad minera se genera un 12% del total de los ingresos tributarios recaudados.

Asimismo, parte del desarrollo de las actividades mineras involucra la coexistencia estable con las comunidades aledañas, por ello las empresas del sector se comprometen a lograr con tales poblaciones una sólida colaboración para el desarrollo local creando oportunidades de desarrollo y capacitación más allá de la vida de la actividad minera.

En ese sentido, los gastos en los que incurren las empresas mineras son importantes para mantener relaciones estables con las comunidades alocadas en su zona de influencia ya que en el giro de negocio es común y normal este tipo de erogaciones, por lo que también correspondería preguntarnos si estos gastos

son realmente extraordinarios o son parte del desarrollo de las actividades mineras que generan la renta y, por tanto, deducibles.

El presente informe se enmarcará en el análisis de la causalidad de la deducción de *gastos de responsabilidad social* en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría de las personas jurídicas que operan en el país en el sector minero.

II. ¿Qué debemos entender como gastos de responsabilidad social de responsabilidad social en nuestra legislación?

Las erogaciones relacionadas con la responsabilidad social en las que incurren las empresas y están destinadas a conseguir o mantener una situación de paz con las comunidades aledañas que se encuentran dentro del entorno de influencia de las empresas mineras, tanto a nivel previo al inicio de las actividades mineras o durante el desarrollo de las mismas.

La sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC del 1 de abril de 2005 del Tribunal Constitucional manifestó que “el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general”, a la vez que agregó 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”.

Por su parte la sentencia recaída en el Expediente N° 1752-2004-AA/TC de 20 de noviembre de 2004 del mismo Tribunal antes mencionado, ha señalado que “(...) ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales”.

En ese sentido, podemos entender que, si bien la jurisprudencia no señala un concepto de responsabilidad social, sí señala su entendimiento y el impacto positivo que genera en la empresa que incurre en dichas erogaciones.

Señala también la sentencia recaída en el Expediente N° 3343-2007-AA/TC de 19 de febrero de 2009 dicho Colegiado señaló “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: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno”.

Sobre esta sentencia, Mónica Benites (2014)³ señala lo siguiente:

“En este caso, el Tribunal Constitucional nos da una directriz al precisar que este tipo de gastos no solo sirven para evitar el conflicto, sino que en muchas ocasiones se utilizan como medios para que la empresa pueda desempeñarse de una manera óptima.”

“De lo antes señalado podemos considerar como características de la responsabilidad social empresarial a las siguientes:

- La responsabilidad social forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad el Estado.
- Los gastos por concepto de responsabilidad social constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales.

³ Ello señalado en el artículo denominado: “Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta”.

- La responsabilidad social es una conducta exigible a las empresas de rango construccional⁴.

Como puede observarse, este tipo de gastos, en esta época, resultan necesarios para el desempeño de las empresas porque con la realización de estas erogaciones se conseguirán otros fines y se ayudará a un mejor desenvolvimiento con el entorno que le rodea.

Se trata entonces de gastos que son complementarios al desenvolvimiento del giro de la empresa. Asimismo, es importante precisar que estos deben distinguirse de las denominadas liberalidades, las cuales, como se sabe, nunca constituirán un gasto deducible, porque nuestra norma tributaria es clara y explícita al señalar que solo son deducibles los gastos causales.

Que, sobre el mismo punto, en la sentencia recaída en el Expediente N° 001-2012-AI/TC de 17 de abril de 2012 dicho Colegiado Constitucional subrayó que “(...) es de resaltarse el deber de las empresas dedicadas a la extracción de recursos naturales de establecer mecanismos a fin de prevenir daños ambientales y conflictos sociales. Ello es parte de la responsabilidad social de la empresa, lo que permitiría desarrollar su actividad empresarial en armonía con la comunidad”.

La experiencia señala que en casos en los que las empresas mineras no han desembolsado dichos gastos, han decantado en la hostilidad, suspensión o, en el peor escenario, la cancelación del inicio de la actividad minera.

Como Walther Belaúnde bien señala:

En consecuencia, el que una empresa actúe con responsabilidad social además de corresponder al esquema que en el presente se concibe como la forma responsable de hacer empresa, es un requisito cada vez más requerido para tener relaciones comerciales; por lo tanto, las empresas que aún no tengan políticas de Responsabilidad Social Corporativa deberán adoptarlas a la brevedad y ejecutarlas como requisito para entablar relaciones comerciales.

⁴ Arroyo Langshwager, Gisela. «La deducción del Impuesto a la Renta de los Denominados “Gastos de Responsabilidad Social” efectuados en etapas preproductivas». *Revista IPDT* 53 (2013), pp. 107-136, pp. 108-109

Para expresarlo en los términos “técnicos” que utiliza la doctrina y las instituciones como SUNAT y el Tribunal Fiscal, las empresas deben contar con políticas de Responsabilidad Social Corporativa y llevarlas a la práctica para mantener la fuente y generar rentas gravadas.

Podemos apreciar de todas las citas ya mencionadas que los gastos de responsabilidad social en los que incurren las empresas son gastos que a todas luces son parte de la estrategia social y económica para poder mantener la armonía con los grupos de interés que se encuentran aledaños al proyecto minero y, en consecuencia, que la fuente generadora de renta se produzca y se mantenga.

En ese sentido, no nos encontramos frente a erogaciones que corresponden a conceptos de liberalidad.

Por su parte, el concepto de “liberalidad” no ha sido definido en nuestra Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”) o en su Reglamento, sin embargo, sí ha sido señalada en tales normas.

Por ejemplo, el literal d) del Artículo 44 de la LIR señala que no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie. De ello observamos que no se despliega una definición del concepto en cuestión.

Al respecto, el Tribunal Fiscal a través de diversas Resoluciones como la N° 2675-5-2007 que define al concepto de liberalidad como “el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”, por lo que califican como liberalidad “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”.

Por su parte, la Corte Suprema a través de la sentencia del expediente N° 600-2007, indica 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 trabajadores (por ejemplo, obsequios o agasajos, etcétera) o de relaciones públicas o de viáticos.

Al respecto, en el artículo académico de Walther Belaúnde denominado “Gastos de responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar” señala que:

A continuación, consignaremos unos extractos del Libro ‘Responsabilidad Social: fundamentos para la competitividad empresarial y el desarrollo sostenible’⁵ en el que se cita a Baltazar Caravedo, considerado como un investigador pionero y tal vez el más comprometido con la difusión del concepto de RSC:

“Caravedo define la filantropía como un mecanismo de donación en dinero o en especies-dirigido a grupos humanos con carencias específicas. Las motivaciones estrictamente, humanitaria, altruista y de caridad. La filantropía empresarial no afecta a la organización, es decir no la hace partícipe de los impactos que pueda producir, y el nexo entre empresa y entorno es muy débil o inexistente.

Un típico acto de filantropía sería, por ejemplo, la contribución anónima de una empresa a la Teletón a favor de los niños de la Clínica San Juan de Dios”.

“La inversión social es, para Caravedo, un tanto más compleja que la filantropía y requiere del planteamiento de una visión que articule claramente la labor de la empresa con el desarrollo de la comunidad. La inversión social se refiere a la canalización de recursos hacia obras sociales o benéficas, con el objetivo principal de mejorar la imagen de la organización a través del apoyo a una comunidad o a un tipo de acción (cultural – por ejemplo).

⁵ Responsabilidad social: fundamentos para la competitividad empresarial y el desarrollo sostenible. Autores Maria Matilde Schwalb/ Oscar Malca. Editado por la Universidad del Pacífico.

Aunque en este caso la empresa privilegia la relación con la comunidad, su peso con ella aún es débil. Un ejemplo de inversión social sería el auspicio de un banco local para la edición y publicación de un libro sobre la pintura cusqueña, o la contribución de una compañía de seguros a una campaña de seguridad vial para reducir el índice de accidentes de autos”.

“En el caso de la responsabilidad social, la motivación de los empresarios es triple: ellos buscan la mejora de la sociedad, la mejora de la comunidad sobre la que se asientan y la obtención de beneficios para la propia empresa.

En este caso la empresa desarrolla una visión de futuro que incorpora a su comunidad, a la sociedad y a su país. Además, la empresa se organiza de forma que promueve liderazgos internos de colaboración voluntaria y destina otros recursos –como tiempo- además dinero para el desarrollo de la comunidad con la que establece una relación de mayor compromiso.

Un ejemplo de responsabilidad social sería la promoción y auspicio de un programa de desarrollo del circuito turístico de la zona de influencia de una empresa minera. Con este programa, la empresa pretende mejorar la calidad de vida de los pobladores de la región de influencia de la empresa, gracias al impacto económico que generaría la actividad turística.”

En esa línea, los gastos de responsabilidad social no califican como liberalidades por parte de la empresa minera, ni como acciones filantrópicas.

Por su parte, tampoco podemos calificar los gastos de responsabilidad social como gastos de indemnización de la empresa en favor de las comunidades aledañas a las zonas del proyecto minero, debido a que muchas veces las erogaciones realizadas por la Compañía de manera previa al inicio de las operaciones mineras, donde no hay un daño causado que se deba resarcir, en esa línea dichos gastos no calificarían como indemnizaciones.

Frente a lo antes mencionado, podemos concluir que la naturaleza de los gastos de responsabilidad social responde a una decisión de gestión empresarial para mantener una situación de armonía o estabilidad social con las comunidades aledañas, situación que le permite a la empresa producir o mantener su fuente generadora de renta.

Estas erogaciones no responden a una liberalidad dado que no se trata del desprendimiento desinteresado de distribuir generosamente de sus bienes sin esperar recompensa alguna por la parte que las recibe, debido a que, en el caso de los gastos de responsabilidad social de las empresas mineras, responden a la necesidad y estrategia empresarial de mantener un entorno de negocios pacífico que permita el desarrollo de las actividades mineras sin interrupciones por causas sociales.

III. ¿Cuáles son los gastos de responsabilidad social permitidos en la legislación de impuesto a la renta en el Perú y sus límites y condiciones legales establecidos a los gastos de responsabilidad social?

A continuación, analizaremos, (a) cuáles son estos gastos de responsabilidad social permitidos en nuestra legislación, y, (b) la función social del tributo y la deducción de gastos de responsabilidad social.

3.1. Los gastos de responsabilidad social permitidos en nuestra legislación

3.1.1. Gastos de licencia social

De otra parte, la legislación peruana, obliga a las empresas mineras a contar con una licencia social como uno de los requisitos indispensables para el inicio de sus operaciones.

Para cumplir los requisitos de licencia social las compañías asumen gastos de responsabilidad social con entidades de la zona de influencia como las comunidades campesinas.

Tales gastos corresponderán a gastos deducibles en tanto se demuestre la lógica de la erogación de estos gastos para el principio de causalidad y razonabilidad en virtud de acreditar que dichos gastos ayudan a la generación de renta gravada y/o

el mantenimiento de la fuente productora, tal como lo indica el Artículo 37 de la LIR.

En ese sentido, dentro del contexto minero, es acreditable que los gastos constituyen erogaciones necesarias para evitar la oposición de las comunidades campesinas que devendrían en la paralización o no permisión del inicio del desarrollo del proyecto minero, lo cual resultaría muchísimo más oneroso que la inversión en gastos de responsabilidad social.

Con relación a lo antes mencionado, ya el Tribunal Fiscal ha establecido un criterio a través de la RTF N° 16591-3-2010 que señala que los gastos invertidos en las comunidades campesinas fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones.

Por su parte el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 0001-2012-PI/TC se pronuncia respecto a las erogaciones de responsabilidad social señalando que la mitigación y prevención de los conflictos sociales constituye una obligación de las empresas.

En ese sentido, nuestro máximo intérprete de las normas ha establecido como criterio que las empresas mineras están llamadas a internalizar los costos que permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales en su zona de influencia.

En ese sentido, las realizaciones de los gastos de responsabilidad social para obtener la licencia social permiten el cumplimiento de los requisitos formales, pero también la deducción de gastos que no podrían ser considerados como liberalidades ya que surgen del compromiso que el Estado le impone a las empresas mineras para con sus comunidades ubicadas dentro de la zona de influencia de su proyecto minero.

3.1.2. Gastos incurridos en virtud de los Compromisos Previos

Actualmente, gracias al Decreto Supremo N° 042-2003-EM, se les exige a las empresas mineras asumir un Compromiso Previo con la comunidad de su zona de influencia, el cual incluye actividades, entre otras, obligaciones como la

realización de actividades productivas de cara a la excelencia ambiental; mantener una relación propicia con la población del área de influencia de los yacimientos, apoyo en la creación de empleo local a través de la capacitación, entre otros.

Tales actividades y gastos deberán incluirse en la Declaración Jurada Anual de Actividades de Desarrollo Sostenible aprobada mediante Resolución Ministerial N° 192-2008-MEM-DM para que los gastos de responsabilidad social puedan deducirse en cuanto se relacionen con el compromiso previo que las empresas suscriban como requisito para el desarrollo de actividades mineras.

En ese sentido la RTF 1424-5-2005, por los gastos de conservación del medio ambiente, ha reconocido como deducibles a estos gastos señalando la razonabilidad de dichos gastos por ser parte de los programas de responsabilidad social a los que debe comprometerse en virtud del cumplimiento de las resoluciones antes mencionadas, siempre que se cumplan con los requisitos formales exigidos por la regulación pertinente.

3.1.3. Inversiones en infraestructura que constituya servicio público

Acorde a lo que hemos ido desarrollando en el presente informe, otro gasto deducible permitido por la LIR se remite a la aplicación del beneficio descrito en el inciso d) del artículo 72° de la LGM que consiste en deducir de la renta imponible las inversiones efectuadas por las empresas mineras en infraestructura que constituya servicio público.

El porcentaje que califique como servicio público, deberá incluirse en la resolución del sector que apruebe dichos servicios públicos tales como obras viales; puertos; aeropuertos; obras de saneamiento ambiental; obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana, entre otros no listados.

El Decreto Supremo N° 024-93-EM, que aprobó el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería (en adelante, “Reglamento de la LGM”), cuando se refiere a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera, señala que el concepto de infraestructura de servicio público, comprende las obras viales, puertos, aeropuertos, obras de saneamiento

ambiental, obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana.

Dicho reglamento, señala que:

“(…) tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.

La deducción de la renta imponible de estas inversiones sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación.

En todos los casos, el titular de actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realice.”

Sobre el primer punto, infraestructura que constituya servicio público, el Reglamento de Garantías y Medidas de Promoción a la inversión en la Actividad Minera (Reglamento del Título Noveno de la LGM) aprobado por el Decreto Supremo 024-03-EM publicado el 7 de junio de 1993, en su Artículo 76 describe en el concepto de infraestructura de servicio público, entre otras, las obras viales, y considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, siempre que puedan ser utilizadas por la colectividad organizada. La proporción por deducirse en el impuesto a la renta corresponde a la proporción de la infraestructura, establecida en la Resolución sectorial, destinada al servicio público.

Cabe advertir que la norma se refiere a inversiones de infraestructura de servicio público no define el alcance de la misma sólo que serán de servicio público si

⁶ Artículo 7 de Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera:

“Para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del Artículo 72 del Texto Único Ordenado el concepto de infraestructura de servicio público comprende entre otras, las obras viales, puertos, aeropuertos, obras de saneamiento ambiental, obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana.

Se considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada.

La deducción de la renta imponible de estas inversiones, sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación.

En todos los casos, el titular de actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realice.”

puede ser utilizado por la colectividad, con lo que el sector correspondiente deberá emitir para cada caso en particular una resolución diferente.

La clasificación de infraestructura de servicio público está referida a la construcción de los mismos y no a gastos de mantenimiento o reparación.

Por otro lado, el Artículo 8° del mismo Reglamento del Título Noveno de la LGM nos indica que para ser deducible el gasto en el porcentaje aprobado, se deberá presentar ante la Dirección General de Minería, una memoria descriptiva, presupuesto y cronograma de la inversión que se proponga realizar en infraestructura de servicio público, la misma que dentro de los cinco (5) días calendario siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, remitirá dicho programa al Sector (Ministerio) competente, el cual, en un plazo de treinta (30) días calendario, contado a partir de la fecha de su recepción, resolverá sobre el mismo.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en su RTF 8917-5-2012 aunque respecto del mismo contribuyente, han señalado que los gastos por mantenimiento de carreteras sí son deducibles, pero no como gastos de infraestructura sino como gastos que surgen en virtud de una obligación asumida con motivo del otorgamiento de la concesión.

Asimismo, en la RTF 18397-10-2013 decidió que los gastos por concepto de entregas de dinero a favor de comunidades en virtud a sus acciones de responsabilidad social empresarial cumplen con el principio de causalidad.

3.1.4. Donaciones

Donaciones a asociaciones sin fines de lucro

El Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala taxativamente las prohibiciones de gastos a deducirse, tal es el caso de las “*donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la LIR*”.

No obstante, el Artículo 37° acorde al literal x) indica que los gastos por concepto de donaciones son deducibles en tanto sean otorgadas en favor de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, salud, patrimonio histórico cultural indígena, otros de fines semejantes.

Los requisitos⁷ para que los mismos sean deducibles tributariamente, corresponden a (i) La entidad beneficiaria debe haber sido calificada como una “Entidad perceptora de donaciones” previamente por Sunat. (ii) Podrá deducirse el gasto en el ejercicio en que se transfiera el bien donado⁸, (iii) La donación se acreditar mediante el “Comprobante de Recepción de Donaciones”⁹, (iv) el

⁷ Estos requisitos están detallados en el inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR.

⁸ El acápite 1.3. del numeral 1. del inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR prevé que la donación de bienes podrá ser deducida como gasto en el ejercicio en que se produzca cualquiera de los siguientes hechos: i) Tratándose de efectivo, cuando se entregue el monto al donatario. ii) Tratándose de bienes inmuebles, cuando la donación conste en escritura pública en la que se identifique el inmueble donado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario. iii) Tratándose de bienes muebles registrables de acuerdo a la ley de la materia, cuando la donación conste en un documento de fecha cierta en el que se identifique al bien donado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, de ser el caso. iv) Tratándose de títulos valores (cheques, letras de cambio y otros documentos similares), cuando éstos sean cobrados. v) Tratándose de otros bienes muebles, cuando la donación conste en un documento de fecha cierta en el que se especifiquen sus características, valor y estado de conservación. Además, es del caso destacar que cuando el inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR regula la deducción por donaciones en cuestión, alude únicamente a la donación de bienes.

⁹ Según la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Supremo N° 219-2007-EF, en tanto no se dicte la Resolución de Superintendencia que debe establecer la forma y oportunidad en que debe emitirse el mencionado comprobante, los donatarios deben entregar un comprobante que indique los datos de identificación del donante y los datos que permitan identificar el bien donado, su valor, estado de conservación, etc. y la fecha de la donación.

donatario debe informar a SUNAT de los bienes recibidos¹⁰, por cada ejercicio, entre otros.

Donaciones a favor del estado

Al igual que en el supuesto anterior, el artículo 37°, inciso x), de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que las donaciones realizadas a favor de entidades del Sector Público Nacional¹¹, serán deducibles como gasto hasta el límite del 10% de la renta neta imponible luego de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores.

Dichas entidades públicas¹² que ya estén debidamente acreditadas ante Sunat, a diferencia de las Asociaciones, no estarán obligadas a emitir el Comprobante de recepción de donaciones.

Cabe anotar que, para poder deducir los gastos por donaciones, sólo podrá realizarse si es que dicha empresa cuenta con renta neta imponible, de lo contrario, no podrá aceptarse la deducción por dichos gastos.

3.2. Función social del tributo y la deducción de gastos de responsabilidad social

En el cambio del paradigma de estado de derecho – en el cual el tributo meramente tenía una finalidad recaudadora – hacia el estado constitucional de derecho – en el que el tributo tiene finalidades tanto recaudadoras como redistributivas y de transformación social – el entendimiento de la finalidad del tributo se ha ampliado.

En el presente caso, estamos frente a la deducción de gastos de responsabilidad social, los cuales devienen en la determinación de una menor base imponible

¹⁰ Aun cuando no lo exijan las normas tributarias, es necesario destacar que el artículo 1624° del Código Civil señala que las donaciones por importes superiores al 25% de una UIT (y que tengan por objeto bienes distintos a los inmuebles, que requieren de escritura pública) deben realizarse por escrito de fecha cierta, bajo sanción de nulidad.

¹¹ De conformidad con el inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, que regula el inciso x) del artículo 37° de la LIR, se entiende por entidades del Sector Público Nacional a los siguientes: el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales, las Instituciones Públicas, las Sociedades de Beneficencia Pública y los Organismos Descentralizados Autónomos.

¹² Tratándose de organismos internacionales, éstos deben entregar al donante una declaración que indique el destino de la donación en el país.

para el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría, pero a cambio de que dichos gastos generen una transformación social de impacto positivo en las comunidades dentro de la zona de influencia de las compañías mineras.

De esa forma, la función social del tributo en un estado constitucional de derecho, de una manera indirecta, permite que la función recaudadora para la redistribución y transformación social, se genere a través de permitir la deducción de gastos en beneficio de una comunidad de la zona de influencia de una empresa minera.

Es decir, si de manera directa, la función social del tributo requería de los particulares que se desprendan de una porción de su renta generada para pagarla como tributo al estado, para que con dichos recursos se pueda ejecutar el gasto público para la satisfacción de necesidades sociales; la forma indirecta implicaría la satisfacción de necesidades sociales a través de erogaciones de particulares que soportan el gasto público mediante la disminución de la base imponible.

En esa línea, los ingresos que serían recaudados y posteriormente ejecutados en el gasto público para la satisfacción de necesidades públicas, ya no se ven sometidos al flujograma burocrático que exige la administración estatal de los recursos, sino que es el privado que, para efectos de deducir su base imponible de rentas de tercera categoría, en lugar de pagar una porción de sus impuestos, los ejecuta a través de gastos sociales en favor de las comunidades aledañas al proyecto minero.

La recaudación de tributos, es un medio esencial para el financiamiento del Estado peruano, sin embargo, en el actual estado constitucional de derecho que vivimos, no podemos afirmar que la recaudación tributaria para sostener el gasto público sea la única finalidad del tributo, sino que el tributo puede tener una finalidad extrafiscal.

Bajo tal entendido, permitir deducir los gastos que ejecuta una empresa minera en beneficio de las comunidades dentro de su zona de influencia, genera el cumplimiento de la satisfacción de necesidades, una de las principales causas de conflictividad social – minera, permite el cumplimiento de la función social del

tributo de una manera indirecta pero igual o más efectiva en la que se genera una doble ganancia, tanto para la comunidad, como para la estabilidad de la fuente generadora de renta de las compañías mineras.

IV. Con relación a los gastos de responsabilidad social ¿responden meramente a un interés económico empresarial?

Los gastos que una empresa ejecute en el marco de la responsabilidad social empresarial, hoy por hoy, calzan como un gasto indirecto deducible que mantiene la fuente generadora de renta.

Sin embargo, cabe preguntarnos si los gastos que deciden ejecutar las empresas mineras responden a algún norte de desarrollo específico del país o si responden exclusivamente a producir o mantener la fuente generadora de renta.

En esa línea, tomaremos como ejemplo a los gastos de rehabilitación de carreteras. Al respecto, Luis Hernández Berenguel¹³ ha señalado lo siguiente sobre los gastos de reparación, reconstrucción y construcción de carreteras a los poblados aledaños a la ubicación de la concesión minera:

“Nótese que frecuentemente se está frente a casos de inacción de la entidad estatal obligada a las obras de reparación y mantenimiento de carreteras, de utilización obligatoria por el titular de actividad minera para el transporte de bienes hasta su planta o desde ella. La no realización oportuna por la entidad estatal de las obras de reparación y mantenimiento obliga al titular de actividad minera a usar caminos públicos muchas veces intransitables, con el mayor desgaste y deterioro de sus bienes (camiones, por ejemplo) y con peligro de accidentes que puedan costar vidas humanas, entonces para evitar estas consecuencias el titular de actividad minera realiza tales obras”.

De ello podemos apreciar, desde una perspectiva económica de costo-beneficio, que efectuar gastos en beneficio de las comunidades nativas, campesinas o poblaciones cercanas a las áreas en las que una empresa minera realiza sus operaciones, claramente son gastos vinculados al giro del negocio, conservan el normal flujo de las operaciones de la fuente generadora de renta.

¹³ Artículo de Luis Hernández Berenguel: Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta. Pág. 236 de la Revista Ius Et Veritas N° 47.

Estos gastos si bien ayudan a la población beneficiaria en el marco de programas de responsabilidad social, también es claro que la estabilidad y la buena convivencia con la misma responde a un interés directamente vinculado con la empresa minera que pretende cuidar el normal desarrollo de sus operaciones; es decir, estas acciones mitigan o aminoran de manera potencial algún tipo de contingencia que la animadversión de la población pueda generar para con la empresa minera.

En ese sentido, nos queda claro que el móvil para la erogación de gastos de responsabilidad social son motivos económicos, sin embargo, nos preguntamos si existe algún lineamiento que pueda tomarse en consideración para saber ¿en qué materia o punto de desarrollo es prioritario que los privados realicen los gastos de responsabilidad social?

Para ello, hemos considerado en el presente trabajo al mecanismo de obras por impuesto como aquella guía de qué tipo de gastos que generan un impacto en una comunidad son prioritarios por sobre los demás.

En esa línea, con la entrada en vigor de la Ley 29230, Ley que Impulsa la Inversión Pública Regional y Local con Participación del Sector Privado se invita a las empresas privadas a que participen de la mano con gobiernos regionales y/o locales, en proyectos de inversión pública listados como prioridades de ProInversión para que puedan realizarse las denominadas “Obras por Impuestos”.

Adicionalmente, la Ley No. 29230 y su Reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 036-2017-EF, que autorizan a las entidades del Gobierno Nacional a efectuar la ejecución de proyectos de inversión pública, amplía la gama de materias sobre las cuales pueden proponerse obras por impuestos.

Los proyectos podrán ser presentados en materia de salud, educación, turismo, agricultura y riego, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento, en el ámbito de sus competencias.

Tales obras serán desarrolladas por los privados quienes, tras la puesta en marcha de la obra culminada, deberán transferir al Estado, a través de los gobiernos regionales y/o locales la titularidad de tales obras.

Cabe anotar que dichas obras luego serán transferidas de manera onerosa al Estado y serán canceladas por el MEF a través de los “Certificados de Inversión Pública Regional y Local - Tesoro Público” (CIPRL)¹⁴, los mismos que podrán ser utilizados por las empresas privadas contra sus pagos a cuenta, regularización del Impuesto a la Renta, con un límite de hasta un monto equivalente al 50% de su Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.

Las empresas privadas que realicen estas obras deben tratarlas como un “contrato de construcción”, el cual genera un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta y, por consiguiente, la empresa tendrá derecho a deducir los costos y gastos asociados.

Con relación a ello, cabe resaltar que en la contabilidad de la empresa se va a registrar un ingreso por concepto de un “contrato de construcción” considerándose un activo para la misma.

Al estar frente a un activo, contable y tributariamente se podrán activar los costos y deducir los gastos relacionados a tal contrato de construcción hasta que esté listo para la transferencia al sector Estatal.

De lo antes mencionado, podemos notar otro mecanismo de responsabilidad social que permite la deducibilidad de gastos pues permite, múltiples ventajas: (i) deducibilidad de gastos, (ii) deducibilidad de costos, y (iii) crear un mejor entorno e impacto con las comunidades ubicadas en las zonas de influencia de sus yacimientos mineros. (iv) historial como contratante del estado.

Finalmente, tras explicar brevemente el mecanismo de obras por impuestos, queda claro que el legislador considera que deben priorizarse inversiones, en las que participe el sector privado, en materia de salud, educación, turismo, agricultura y riego, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento.

Consideramos, en ese sentido, que estos lineamientos de priorización de inversiones, si bien corresponden al mecanismo de obras por impuesto, pueden

¹⁴ Los CIPRLs se emitirán una vez que: i) el gobierno regional o local haya otorgado la conformidad de recepción de las obras ejecutadas por la empresa privada, conforme a los términos del convenio y ii) la entidad privada encargada de la supervisión de la obra haya dado la conformidad de la calidad de la obra. En efecto avance y calidad de los proyectos será supervisado por una entidad privada supervisora, contratada por el gobierno local y/o regional respectivo. Del mismo modo, el monto total invertido para el desarrollo de los proyectos será verificado, a la culminación del proyecto, por una sociedad auditora designada por la Contraloría General de la República.

ser un referente para que las empresas mineras, al momento de implementar sus gastos de responsabilidad, tomen en cuenta.

V. Conclusiones

1. Frente a lo antes mencionado, podemos concluir que la naturaleza de los gastos de responsabilidad social responde a una decisión de gestión empresarial para mantener una situación de armonía o estabilidad social con las comunidades aledañas, situación que le permite a la empresa producir o mantener su fuente generadora de renta.
2. Estas erogaciones no responden a una liberalidad dado que no se trata del desprendimiento desinteresado de distribuir generosamente de sus bienes sin esperar recompensa alguna por la parte que las recibe, debido a que, en el caso de los gastos de responsabilidad social de las empresas mineras, responden a la necesidad y estrategia empresarial de mantener un entorno de negocios pacífico que permita el desarrollo de las actividades mineras sin interrupciones por causas sociales.
3. Las empresas mineras cuentan con diversos mecanismos permitidos para poder realizar gastos de responsabilidad social y que puedan ser deducibles tributariamente. Entre otros, estos mecanismos serían:
 - Gastos de licencia social
 - Gastos incurridos en virtud de los Compromisos Previos
 - Inversiones en infraestructura que constituya servicio público
 - Donaciones
4. En el cambio del paradigma de estado de derecho – en el cual el tributo meramente tenía una finalidad recaudadora – hacia el estado constitucional de derecho – en el que el tributo tiene finalidades tanto recaudadoras como redistributivas y de transformación social – el entendimiento de la finalidad del tributo se ha ampliado.

5. En el presente caso, estamos frente a la deducción de gastos de responsabilidad social, los cuales devienen en la determinación de una menor base imponible para el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría, pero a cambio de que dichos gastos generen una transformación social de impacto positivo en las comunidades dentro de la zona de influencia de las compañías mineras.
6. Los lineamientos establecidos por el legislador en el que da prioridad de inversión en materia de salud, educación, turismo, agricultura y riego, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento, en materia del mecanismo de obras por impuestos, puede ser un referente para que las empresas mineras tomen en cuenta al momento de implementar sus gastos de responsabilidad.

VI. Bibliografía

ARROYO, Gisela

2013 “La deducción del Impuesto a la Renta de los Denominados “Gastos de Responsabilidad Social” efectuados en etapas preproductivas”. *Revista IPDT*. Lima, Número 53, pp. 107 – 136.

BELAUNDE, Walther

2014 Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar. Lima, *Revista Derecho y Sociedad*, Edición 43, pp. 15 – 27.

HERNANDEZ, Luis

2013 Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta. Lima, *Revista Ius Et Veritas*, Edición 47, pág. 236.

BENITES, Mónica

2014 “Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta”. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*. Lima, Número 72, pp. 241 – 252.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2019 Lima: Ingresos Tributarios del Gobierno Central 2019. Recaudación de rentas de tercera categoría.

(<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>)

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
2018 Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022. Lima

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
2004 *Decreto Supremo 179-2004-EF*. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 6 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
1994 *Decreto Supremo 122-2004-EF*. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 19 de setiembre.

SECRETARÍA DE GESTIÓN SOCIAL Y DIÁLOGO DE LA PRESIDENCIA
DE CONSEJO DE MINISTROS
2019 *Willaqniki*. Estado de conflictividad en el Perú – Mayo. Lima.

