

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



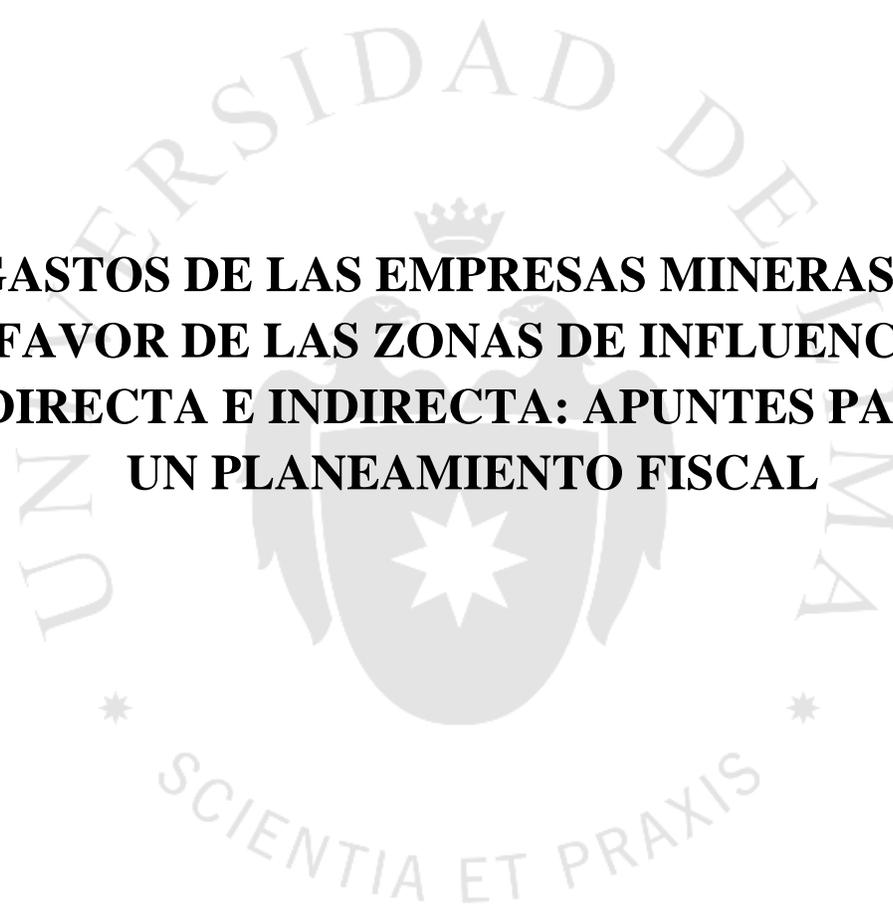
**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN:  
GASTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS EN  
FAVOR DE LAS ZONAS DE INFLUENCIA  
DIRECTA E INDIRECTA: APUNTES PARA  
UN PLANEAMIENTO FISCAL**

Trabajo de investigación para optar el Grado de Maestro en Tributación y Política  
Fiscal

**Augusto Bejarano Vasquez  
CODIGO 20122416**

Lima – Perú  
Febrero de 2016





**GASTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS EN  
FAVOR DE LAS ZONAS DE INFLUENCIA  
DIRECTA E INDIRECTA: APUNTES PARA  
UN PLANEAMIENTO FISCAL**

# INDICE

<b>INTRODUCCION .....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO I: .....</b>	<b>10</b>
<b>ANTECEDENTES DE LA ACTIVIDAD MINERA, ASPECTOS DOCTRINARIOS Y MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO .....</b>	<b>10</b>
1. La Industria Minera.....	10
1.1 Información de la Actividad Minera en el Perú.....	10
1.2 La Minería y su influencia en el Desarrollo Local .....	12
1.3 Formas y tipos de apoyo de las empresas mineras en favor de la población y comunidades de influencia directa .....	14
1.4 Desembolsos y entrega de obras de infraestructura en favor de áreas de influencia indirecta.....	17
2. Aspectos Doctrinarios .....	18
2.1 Nociones Generales sobre la Imposición a la Renta .....	18
2.1.1 Tipos de imposición a la renta: .....	19
2.1.2 Teorías Fiscales sobre el concepto de renta .....	19
2.2 Regímenes de imposición vigentes en el Perú .....	21
2.3 Conceptos de Renta Bruta y Renta Neta.....	22
2.3.1 Renta Bruta .....	22
2.3.2 Renta Neta.....	23
2.4 Conceptualización de Gasto: alcances en la legislación comparada .....	25
3. Marco Jurídico Tributario .....	29
3.1 Principio de Causalidad .....	29
3.1.1 Aspectos Generales .....	29
3.1.2 Principio de Causalidad en la Legislación Tributaria Peruana .....	29
3.1.3 Principio de Causalidad en la Jurisprudencia Fiscal .....	33
3.1.4 Causalidad restrictiva .....	36
3.1.5 Concepción amplia del principio de causalidad.....	37
3.1.6 El concepto de gasto para efectos contables y financieros .....	38
3.1.7 La normalidad y razonabilidad de los gastos .....	40
3.1.8 La acreditación del gasto: Las operaciones reales y las operaciones fehacientes .....	44
3.2 Jurisprudencia Fiscal sobre Gastos Sociales en Minería .....	46

3.2.1	Casuística - RTF No. 4807-1-2006 : Mantenimiento de carreteras .....	49
3.2.2	Casuística - Análisis amplio de la RTF No. 16591-3-2010 – A Favor .....	50
3.2.3	Casuística Fiscal más reciente - RTT 18397-10-2013 .....	55
3.2.4	Casuística Fiscal más reciente - RTT -10504-1-2013 –Mantenimiento de carreteras .....	60
3.2.5	Casuística Fiscal-RTT 09478-1-2013 –Mantenimiento de carreteras ..	64
3.3	Pronunciamientos del Poder Judicial: Gastos sociales en Minería .....	64
3.3.1	Sentencia de Casación Nro. 2743-2009–Mantenimiento de carreteras ..	64
3.3.2	Sentencia 2565-2008 - Mantenimiento de canal de agua.....	66
3.4	Pronunciamientos del Tribunal Constitucional.....	67
3.5	Legislación aplicable a la Actividades Mineras.....	69
3.5.1	Ley General de Minería .....	70
3.5.2	Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales .....	73
3.5.3	Ley General del Ambiente .....	74
3.5.4	Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental .....	75
3.6	Norma Reglamentaria de Ley General de Minería y Normas Ambientales .....	80
3.6.1	Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero – Decreto Supremo Nro. 040-2014.....	80
3.6.2	Declaraciones a presentar al Estado .....	85
<b>CAPÍTULO II:.....</b>		<b>88</b>
<b>PROBLEMATICA Y DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS EN ZONAS DE INFLUENCIA DIRECTA Y ACREDITACION.....</b>		<b>88</b>
1.	Problemática de la deducción fiscal por los gastos de las empresas mineras en favor de pobladores y comunidades de las áreas de influencia directa .....	88
2.	Sustentación de la deducibilidad de los gastos de las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa .....	94
2.1	Desarrollo y sustentación del principio de causalidad en sentido amplio ...	95
2.2	Obligaciones legales que tienen las empresas mineras para promover el desarrollo sostenible de las zonas de influencia directa y su relación con el principio de causalidad.....	114

2.2.1	Ley General de Minería y Reglamento de Procedimientos Mineros: Compromiso previo como requisito para el desarrollo de actividades mineras-Decreto Supremo Nro. 042-2003-EM y DS 052-2010-EM..	116
2.2.2	Ley General del Ambiente .....	119
2.2.3	Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental .....	120
2.2.4	Normas reglamentarias de la Ley General de Minería.....	123
2.2.5	Acreditación y fehaciencia de los gastos sociales.....	128
2.3	Legislación Comparada - Chile .....	132
2.3.1	Legislación del Impuesto a la Renta hasta antes del cambio normativo del año 2014 .....	133
2.3.2	Pronunciamientos de la Autoridad Tributaria de Chile .....	134
2.3.3	Legislación del Impuesto a la Renta después del cambio normativo del año 2014.....	139
<b>CAPITULO III: .....</b>		<b>143</b>
<b>GASTOS EN FAVOR DE ZONAS DE INFLUENCIA INDIRECTA-ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN CON VISTAS A UN PLANEAMIENTO FISCAL.....</b>		<b>143</b>
1.	Desembolsos en favor de comunidades y poblaciones de influencia indirecta destinados a la construcción de obras de servicio público y de infraestructura .....	143
2.	Planeamiento Fiscal: Análisis de la Legislación vigente .....	145
2.1	Planeamiento Fiscal: Concepto.....	145
3.	Análisis de la Legislación vigente: Planeamiento Fiscal .....	147
3.1	Ley General de Minería – Obras de infraestructura que constituya servicio público.....	147
3.1.1	Procedimiento general de calificación .....	149
3.1.2	Beneficios del Régimen .....	150
3.2	Donaciones.....	154
3.2.1	Concepto .....	154
3.2.2	Deducción de Donaciones según Ley del Impuesto a la Renta en favor Entidades del Sector Público Nacional .....	155
3.2.3	Donaciones: Aspectos formales a cumplir .....	160
3.3	Ley de Impulso a la Inversión Pública Regional y Local con la Participación del Sector Privado: Régimen de Obras por Impuestos .....	161
3.3.1	Descripción del Régimen .....	162
3.3.2	Beneficios del Régimen .....	163

3.3.3	Características de los Proyectos de Inversión .....	164
3.3.4	Procedimientos .....	164
3.3.5	Mecanismo de Devolución de la Inversión .....	165
3.3.6	Tratamiento tributario en la aplicación del Régimen .....	166
<b>CONCLUSIONES .....</b>		<b>167</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>		<b>171</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>		<b>174</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>		<b>176</b>



## INDICE DE ABREVIATURAS

LIR	Ley del Impuesto a la Renta
LGM	Ley General de Minería
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
DS	Decreto Supremo
IR	Impuesto a la Renta
SUNAT	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
TF	Tribunal Fiscal
PJ	Poder Judicial
MEM	Ministerio de Energía y Minas
DAC	Declaración Anual Consolidada
EIA	Estudio de Impacto Ambiental
CIPRL	Certificado de Inversión Pública Regional y Local
CIPGN	Certificado de Inversión Pública Gobierno Nacional
DGCyF	Dirección General de Caminos y Ferrocarriles
LPAG	Ley del Procedimiento Administrativo General

## INTRODUCCION

En los actuales tiempos la manera en que las empresas hacen negocios ha ido evolucionando teniendo como un interés legítimo optimizar los resultados y a la vez también asumir un rol protagónico en el desarrollo económico, social y ambiental de un país.

Nuestro país cuenta con varias fuentes importantes de recursos naturales en donde se requiere fuertes inversiones en estudios, exploración, explotación para reducir el impacto con el medio ambiente y las comunidades que viven en la zona donde se encuentran estos recursos naturales. En ese sentido las empresas, y de manera especial las empresas dedicadas a las actividades mineras tanto de exploración como de explotación, realizan una labor de acercamiento a las comunidades aledañas a las zonas de actividades, las cuales por cierto generalmente se ubican en zonas inhóspitas en la sierra alta del país donde hay poca participación del Estado, con vistas a una relación armoniosa y propiciar mejores condiciones en los servicios básicos de comunicación, electricidad, salud, educación para mejorar la calidad de vida de las pobladores de la zonas de influencia y generar oportunidades de desarrollo sostenible y crecimiento económico y social de los poblaciones colindantes a las áreas donde se llevan a cabo las actividades mineras. Igualmente es muy común que las empresas realicen obras importantes de carreteras de acceso, mantenimiento de las mismas, servicios de energía eléctrica, represamiento y distribución del agua los cuales son necesarias para el desarrollo de las actividades mineras pero a la vez sirven a las poblaciones y comunidades vecinas y circundantes.

Es claro que en nuestro país uno de los principales riesgos para la viabilidad de proyectos de exploración minera y sostenibilidad de las empresas en operación está dado por la atención de las exigencias de las poblaciones y las autoridades locales y evitar la existencia de conflictos sociales que se pueden generar cuando las comunidades consideren que están siendo afectadas por el desarrollo de las actividades de las empresas mineras, sea que estas obedezcan a razones sociales, ambientales o de tipo económico.

Con este panorama, toma mucha importancia el tratamiento para efectos tributarios de este tipo de gastos, considerando además que dichos gastos pueden constituir cifras importantes ante las crecientes expectativas de las poblaciones y autoridades y cuya realización resulta indispensable para iniciar los trabajos de exploración minera, disminuir el riesgo de afectar sustancialmente la viabilidad de los proyectos y continuidad de las actividades mineras.

En ese orden de ideas, desde hace un tiempo atrás, las empresas en el país han venido incurriendo en este tipo de gastos que se han estado deduciendo de su Impuesto a la Renta. Sin embargo, cuando han sido objeto de revisiones por parte de la Autoridad Tributaria tales erogaciones han sido observadas por supuestamente no cumplir con el Principio de Causalidad bajo la interpretación que el gasto necesario es aquel gasto imprescindible y extraordinario de no ser así se constituye en actos de liberalidad que no le reportan beneficios a la empresa y según esta posición no contribuyen a generar rentas gravadas lo cual genera sobrecostos tributarios a las empresas del sector minero.

Para tal propósito, es necesario mencionar que para el análisis sobre la deducibilidad de un gasto requiere un previo estudio acerca del principio de Causalidad. En ese sentido, con el presente trabajo busco explicar y sustentar que los gastos que realizan las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa y el mantenimiento de las carreteras públicas de uso obligado por constituirse en vías de acceso son deducibles para la determinación de la renta imponible y el cálculo del impuesto a la renta sobre la base que el Principio de Causalidad el cual no debe interpretarse en sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de normalidad y razonabilidad por lo que revisaremos la doctrina comparada, la doctrina local, así como los criterios del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y el Tribunal Constitucional y finalmente la legislación y casuística tributaria de un país eminentemente minero como es Chile.

Asimismo analizaremos las normas sectoriales que generan obligaciones legales para las empresas mineras y detalladas en el Estudio de Impacto Ambiental cuyo incumplimiento podría implicar sanciones pecuniarias y/o la paralización de las actividades mineras afectando de manera directa la fuente productora de la renta gravada por lo que los desembolsos por concepto de obligaciones que se encuentren detalladas en el

correspondiente Estudio de Impacto Ambiental deberían ser deducibles para el Impuesto a la Renta.

Por otro lado, revisaremos el tratamiento tributario de los desembolsos que se realizan en favor de zonas de influencia indirecta donde no tiene influencia directa en las operaciones mineras pero se ven comprometidas con su desarrollo por ser áreas de influencia indirecta en el ámbito distrital, provincial y regional como la construcción de obras de infraestructura pública que son entregadas a las poblaciones y/o instituciones del Sector Público Nacional así como desembolsos para proyectos de desarrollo y que no devienen de una obligación legal por lo que sobre la base de la revisión y análisis de la legislación vigente en el país intentaré delinear puntos hacia un planeamiento fiscal para deducir dichos desembolsos así como buscar opciones para que dentro del marco de la legislación tributaria y sectorial podamos delinear estructuras y formas que generen ahorro fiscal a las empresas del sector minero.

Finalmente y a partir de la investigación realizada en este trabajo intentaré delinear conclusiones y recomendaciones que espero contribuyan a mejorar u optimizar la relación Administración y Administrados y tener las reglas claras en materia tributaria y sobre estos tópicos que continúan generando controversias así como poner en relieve las oportunidades para un adecuado planeamiento tributario sobre los desembolsos en favor de zonas de influencia indirecta en el marco de la legislación que tenemos vigente en nuestro país buscando la optimización de la carga fiscal en este tipo de desembolsos.

# CAPÍTULO I:

## ANTECEDENTES DE LA ACTIVIDAD MINERA, ASPECTOS DOCTRINARIOS Y MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO

### 1. La Industria Minera

En principio señalaremos que la industria minera cumple un rol vital en el proceso económico de todo país. Los minerales constituyen una materia prima necesaria que una vez transformados satisfacen las necesidades humanas y sirven para la construcción de maquinarias destinadas a elaborar productos que consume la población.

Los minerales suministran los elementos necesarios para generar luz, calor y energía motriz. A decir de autores como Garcia y Franciskovic, (2001) citando a A. Betejin quien en su Curso de Minerología señala que: “No existe una sola rama de la industria en la que no se empleen unos u otros recursos minerales en forma de materia prima o de productos semielaborados”.(p.26)

En lo que respecta al Perú la industria minera tiene mucha importancia. Al respecto Garcia y Franciskovic (2001) hacen referencia a David Vera Ballón que en el Congreso Mundial de Minería de 1977 decía: “Puntualiza que el hecho que nuestro territorio esté atravesado en toda su longitud por la Cordillera de los Andes, configura un área geológicamente adecuada para la ubicación de yacimientos mineros de toda clase”.(p.27)

#### 1.1 Información de la Actividad Minera en el Perú

La actividad minera tiene un papel importante en la economía peruana a través de la generación de valor agregado, divisas, impuestos, inversión y empleo. Esta actividad ha generado en los últimos años un importante dinamismo con el

ingreso de divisas para el país, la generación de ingresos fiscales por impuestos y regalías mineras, la creación de puestos de trabajo directos e indirectos y el crecimiento potencial de la economía peruana.

Según información del Banco Central de Reserva las exportaciones totales de los años 2014 y 2013 fueron de US\$ MM 39,326 y US\$ MM 42,474 respectivamente siendo las exportaciones mineras del orden de US\$ MM 20,410 y US\$ MM 23,554 representando el 52% y 55% respectivamente de las exportaciones globales del año constituyendo, al igual que los últimos años, el sector con mayor participación en las exportaciones.

En lo que respecta a inversiones mineras tenemos que en el año 2014 fueron por US\$ MM 8,654 y en el 2013 por el orden de los US\$ MM 9,727 según información de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía siendo los rubros de equipamiento de mina y planta, exploración e infraestructura los que concentran la mayor inversión en dichos años. En el año 2014 la región que recibió mayor inversión fue Arequipa, seguido, en ese orden, de Apurímac, Cusco, Junín, La Libertad, Ancash y Pasco.

Siguiendo la misma fuente el sector minero ha generado empleo directo en el 2014 de 195,361 trabajadores (63,109 en compañías y 132,252 en contratistas) y en el 2013 se emplearon 186,895 trabajadores (82,265 en compañías y 101,360 en contratistas) siendo las regiones de Arequipa, Junín, La Libertad, Pasco, Apurímac y Cajamarca donde se concentra el mayor número de trabajadores con empleo directo y de contratistas ya que la mayoría de las actividades mineras se realizan en la sierra de nuestro país donde se ubican las regiones mencionadas.

En lo que respecta a impuestos, la actividad minera se constituye en un importante aportante de impuestos, así tenemos que según información publicada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria el total de los ingresos tributarios recaudados en el año 2014 fueron del orden de los S/. 81,103 millones de los cuales el sector minería aportó S/. 7,430 millones representando el 9.16%. En lo que respecta al año 2013 tenemos que el total de los ingresos tributarios recaudados fueron por S/. 76,683 millones y el sector minería aportó S/. 7,181 millones lo que representó el 9.36%. En ambos casos

la contribución del sector minero en la recaudación fiscal es la más importante a nivel sectorial por encima de los demás sectores productivos.

En esa misma línea, tenemos que siguiendo la referida publicación de la SUNAT, la recaudación del impuesto a la renta empresarial de todos los sectores económicos del año 2014 fue de S/. 18,536 millones y el sector minería aportó S/ 1,881 millones lo que representa el 10.15% del total recaudado. En el año 2013 el impuesto a la renta empresarial total recaudado fue de S/. 19,633 y la contribución de la actividad minera fue del orden de S/. 2,922 millones lo que representó el 14.88% del total del impuesto a la renta de tercera categoría recaudado.

Como vemos la actividad minera se constituye en el sector más importante de la economía en aporte de impuestos; también podemos mencionar que en el año 2014 el sector aportó la suma de 535 millones de soles (529 millones en el año 2013) por concepto de los impuestos mineros específicos (regalías mineras, impuesto especial a la minería y gravamen minero).

En lo que respecta al canon minero (50% del impuesto a la renta pagado por las empresas mineras) se han transferido S/. 2,978 millones (S/. 3,817 millones S/. 5,124 millones en el 2012) en favor de los Gobiernos Locales, Regionales y Universidades siendo Ancash la región que recibió el canon más importante (S/. 732 millones, seguida de Arequipa con S/. 383 millones, La Libertad con S/. 358 millones, Cajamarca con S/. 351 millones y Moquegua con S/. 249 millones.

A nivel global, el Perú es un importante productor de la mayoría de los metales y tiene una destacada participación en las reservas globales de los mismos. Según información elaborado por el Ministerio de Energía y Minas en el año 2014 el Perú se ubicó en el tercer puesto como productor mundial de cobre, plata, zinc y estaño; cuarto lugar a nivel mundial en la producción de plomo y molibdeno y séptimo en como productor mundial de oro.

## **1.2 La Minería y su influencia en el Desarrollo Local**

En los últimos años es una práctica común que las empresas de sector minero realicen gastos e inversiones para desarrollar las poblaciones cercanas a su

centro de operaciones y realizan inversiones en construcción de obras de infraestructura así como gastos de mantenimiento de carreteras, canales, entre otros.

Sobre el particular, existen numerosas investigaciones especializadas que demuestran la correlación positiva entre las prácticas de responsabilidad social y la rentabilidad de las empresas mineras. Según Dante Pesce, citado por Arroyo Langschwager (2013), las prácticas de responsabilidad social generan beneficios estratégicos, como sigue:

- Comercial: mejora la imagen pública y reputación de la empresa y le permiten grandes emprendimientos. Asimismo diversos estudios han demostrado que las prácticas de responsabilidad social generan reducción de costos
- Legal: mejora el entendimiento de los requerimientos legales y exigencias de los entes reguladores.
- Financiero: incrementa la confianza de los accionistas, mejora la calificación de riesgo, facilita y mejora el acceso a líneas de financiamiento.(p.110)

De hecho las actividad minera se desarrolla generalmente en la sierra alta de nuestro país, en zonas de pobreza extrema, en zonas de difícil acceso geográfico y donde la participación del Estado es mínima o no existe por lo que la población no tiene los servicios básicos de Estado.

Bajo estas circunstancias las empresas mineras propician indirectamente el desarrollo de estas poblaciones con la construcción y/o mejoramiento de carreteras y accesos, la instalación de energía eléctrica, servicios básicos de salud, entre otros.

Esto genera una creciente expectativa en los comuneros, pobladores, autoridades locales, distritales y en consecuencia los gastos e inversiones que se hacen en favor de las poblaciones cercanas ha ido en aumento y en muchos casos las peticiones y exigencias se hacen inalcanzables con el consiguiente perjuicio económico para las empresas, los Gobiernos Locales, el Estado y la población de la zona.

En la actualidad los gastos que realizan las empresas mineras en favor de las zonas de influencia resultan una herramienta indispensable para el sostenimiento de las operaciones y la actividad minera propiamente por lo siguiente:

- Reducen o atenúan los conflictos sociales existentes y las posibilidad de que estos conlleven la paralización de las actividades productivas o la toma de las instalaciones privadas
- En los momentos actuales, es una herramienta necesaria e indispensable para que los nuevos proyectos sean viables
- Se realizan en cumplimiento de una exigencia de rango constitucional así como en cumplimiento de diversas normas sectoriales
- En la mayoría de los casos se hacen en cumplimiento de obligaciones asumidas en los contratos de licencia o de concesión, así como obligaciones pactadas en convenios y acuerdos con las comunidades campesinas, los gobiernos municipales, los gobiernos regionales así como los pobladores en forma individual y/o colectiva.

### **1.3 Formas y tipos de apoyo de las empresas mineras en favor de la población y comunidades de influencia directa**

Los proyectos de exploración minera y los centros mineros se encuentran ubicados, por lo general, en la sierra alta del país, en zonas inhóspitas, de extrema pobreza y donde el Estado no tiene mayor presencia y tienen cerca a pequeñas comunidades o pobladores que pertenecen a comunidades campesinas establecidas en las zonas por generaciones.

Es común que las empresas mineras construyen y/o remodelen locales comunales, construye centros educativos, centros médicos, iglesias, canales de regadío, represas y/o pozos de agua, lozas deportivas, entre otras obras comunales.

Asimismo construye la carretera desde el yacimiento hacia las vías de comunicación pública para facilitar el traslado de la maquinaria, equipo y suministros para la operación y la vía beneficia a las comunidades colindantes. Igualmente realiza el mantenimiento de carreteras menores que sirven de acceso a las comunidades cercanas.

Por último, las empresas mineras buscan suscribir un acta de entrega de las obras a la comunidad campesina para a la vez tener su compromiso de dejar operar normalmente a la empresa minera, a la movilización de sus unidades y equipos y no entorpecer el desarrollo de las operaciones mineras.

Otra forma importante del apoyo social es la promoción de proyectos de desarrollo y/o generación de nuevas oportunidades de negocio para los pobladores de la zona promoviendo las potencialidades propias de la zona como ganadería, lana, crianza de animales, entre otros para lo cual se invierte en programas especializados de determinación de potencialidades, capacitación técnica y oportunidades de mercado para sus proyectos empresariales.

Para una mayor ilustración detallo los gastos más comunes que realizan las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa a partir de la experiencia propia en compañías del sector minería y de la información recogida de otras empresas del Sector:

- a) Infraestructura Vial
  - Construcción, rehabilitación, reparación y mantenimiento de carreteras, pistas y caminos
  - Afirmado de caminos
  - Construcción y/o reforzamiento de puentes
  - Obras de defensa y muros de contención
- b) Infraestructura eléctrica
  - Líneas de transmisión
  - Redes eléctricas
  - Estaciones y Subestaciones de electricidad
  - Tendido de redes e instalaciones a viviendas
- c) Infraestructura de Telecomunicaciones
  - Torres de transmisión
  - Equipo de comunicación por satélite o radio
  - Acceso a comunicaciones de telefonía
- d) Infraestructura de saneamiento
  - Instalaciones de agua y desagüe
  - Potabilización de agua para consumo humano

- e) Apoyo comunal
  - Locales comunales
  - Lozas deportivas
  - Centros comunales
  - Subvención en programas de nutrición
  - Campañas contra el friaje
- f) Desarrollo sostenible
  - Infraestructura, asesoramiento, capacitación y asistencia técnica en:
    - Ganadería y Piscicultura
    - Artesanía y Telares
    - Turismo receptivo
- g) Apoyo agrícola y forestal
  - Estudios de factibilidad
  - Represas y pozos de almacenamiento de agua
  - Canales de regadío
  - Compra de semillas
  - Riego tecnificado
  - Invernaderos
- h) Infraestructura y Programas de Educación
  - Compra de textos y útiles escolares
  - Becas de estudios
  - Capacitación a profesores
  - Fortalecimiento de carreras técnicas
  - Compra de mobiliario
  - Construcción y/o reparación de escuelas
  - Compra de uniformes
  - Implementación de bibliotecas
- i) Infraestructura y Programas en Salud
  - Construcción de centros o postas médicas
  - Medicinas, equipo y material médico
  - Campañas médicas de prevención y vacunación

#### **1.4 Desembolsos y entrega de obras de infraestructura en favor de áreas de influencia indirecta**

Por otro lado las empresas mineras tienen que realizar desembolsos para proyectos de desarrollo y la construcción de obras en favor de zonas y poblaciones donde no tiene influencia directa en las operaciones mineras pero se ven comprometidas con su desarrollo por ser áreas de influencia indirecta en el ámbito distrital, provincial y regional.

Las obras más comunes que se realizan en favor estas zonas son las siguientes:

- Construcción de Represas
- Construcción de Plantas de Tratamiento de Aguas
- Construcción de Obras Viales de Trascendencia Provincial y/o Regional
- Preparación de Ejes Turísticos Provinciales y/o Regionales
- Planes de Reforestación en el ámbito Regional

Estas obras se realizan normalmente por la intervención y gestiones de las autoridades locales, provinciales y regionales de la zona donde está ubicado los yacimientos mineros de exploración y/o los centros de explotación y beneficio minero.

Para fines del análisis tributario y con vistas a un trabajo de planeamiento fiscal analizaré con amplitud en el tercer capítulo del presente trabajo los mecanismos y procedimientos que se ha establecido en la Legislación actual. En ese sentido, en primer lugar revisaremos la Ley General de Minería y el régimen de las obras de infraestructura pública, luego analizaremos el esquema de las Donaciones a Entidades del Sector Público Nacional y finalmente revisar la aplicación y utilidad de la Ley de Asociaciones Público – Privadas, Ley 29230 y su reglamento para canalizar dichas obras bajo este nuevo mecanismo que igualmente promueve el desarrollo y mejores servicios con la ejecución de obras públicas.

## 2. Aspectos Doctrinarios

### 2.1 Nociones Generales sobre la Imposición a la Renta

La tributación sobre la renta es una forma universal de medir y gravar de manera directa la capacidad contributiva de las personas naturales y jurídicas.

El Impuesto a la Renta tiene el carácter de no ser trasladable ya que afecta de manera directa y definitiva al sujeto que la Ley ha definido como obligado.

La otra característica importante es que el Impuesto a la Renta contempla el principio de equidad al estar relacionada con la capacidad contributiva al ser global, personal y progresivo. Los índices básicos de la capacidad contributiva son según la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza y la doctrina en general conviene que el índice principal es el de según la renta que se obtiene por lo que se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia cumple con el principio de equidad.

A la vez el principio de equidad como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva puede ser entendido en dos sentidos como equidad horizontal o vertical. Bajo el concepto de equidad horizontal si los contribuyentes se encuentran en una misma situación entonces deberán soportar similar carga tributaria y en la equidad vertical los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asumen menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza, soportan una carga tributaria más elevada.

Finalmente tenemos que la Imposición a la Renta busca neutralizar los ciclos de la economía, así en épocas de alza de precios pretende captar una mayor cantidad de fondos y por ende congelar fondos de los particulares y en épocas de recesión se liberan mayores fondos al mercado, sobre todo por ubicarse la afectación en las tasas más bajas; a menores ingresos, menores impuestos.

### **2.1.1 Tipos de imposición a la renta:**

- Global, cuando el impuesto toma como referencia la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta el origen de la renta, salvo para el resumen final utilizado las categorías.
- Cедular, se da cuando existen varios gravámenes enlazados con cada fuente y se tributa de manera independiente, ya sea por capital o por trabajo.
- Mixto, cuando se presenta la combinación de los gravámenes por capital y por trabajo.

En nuestro país el Impuesto a la Renta tiene la característica de ser un impuesto mixto o dual ya que desde el año 2009 las rentas de primera y segunda categoría se consideran como renta cedular mientras que las rentas de cuarta y quinta categoría se consideran como renta global.

### **2.1.2 Teorías Fiscales sobre el concepto de renta**

Son tres las teorías que se aplican para la determinación de los criterios de afectación para el Impuesto a la Renta:

- a) La Teoría de la Renta – Producto: Bajo esta teoría se determina que la renta es un producto periódico que proviene de una fuente duradera en el tiempo y susceptible de generar ingresos periódicos. Se entiende que la renta debe ser riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce quedando la fuente en condiciones de seguir produciendo rentas.

Los elementos característicos de esta teoría son: (i) la periodicidad en el beneficio, para lo cual basta que la periodicidad sea potencial y (ii) el mantenimiento de la fuente productora, entendiendo que la fuente debe subsistir a la generación de la renta y existe la capacidad de seguir generando más renta.

Al respecto Fernandez Cartagena (2004) señala “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 (p.2).

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 que ocurra.

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”<sup>10</sup>.

Este criterio se puede apreciar en el Perú en el texto del literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se precisa que se grava “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”.

- b) Teoría del Flujo de Riqueza: en esta teoría se considera renta a la totalidad de ingresos que provengan de operaciones con terceros, es decir a todo aumento de la riqueza. Por tanto, se consideran las rentas provenientes de una fuente susceptible de generar ingresos periódicos así como las rentas provenientes de las ganancias de realización de bienes de capital, los ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales y a título gratuito.

Al respecto, García Mullin (1978) nos señala que se: “(...) Considera como una adición suficiente y a la vez necesaria para configurar la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que han fluido desde terceros hacia el contribuyente” (p.19).

A diferencia de la teoría Renta-Producto, no hay artículo específico que regule esta teoría en la legislación del Impuesto a la Renta del Perú.

- c) Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial, bajo esta teoría la renta está definida como el total del incremento de patrimonio que tenga el contribuyente entre el comienzo y el fin de un período, el cual se obtiene comparando el valor del patrimonio al final del período, sumándose los consumos más los retiros de utilidades.

García Mullin (1978), ha señalado sobre esta teoría que la renta es la suma algebraica de lo consumido más los cambios en el valor del patrimonio. (p. 22)

A nivel de nuestra legislación tenemos que en el capítulo XII denominado “De la Administración del Impuesto y su determinación sobre base presunta” se encuentra el artículo 92 el mismo que señala que para efectos de determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Administración Tributaria podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos. De esta manera, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los siguientes elementos; (i) los signos exteriores de riqueza, (ii) las variaciones patrimoniales, (iii) la adquisición y transferencia de bienes, (iv) las inversiones, (v) los depósitos en cuentas del sistema financiero, (vi) los consumos y (vii) los gastos efectuados durante el período revisado.

## **2.2 Regímenes de imposición vigentes en el Perú**

En el Perú tenemos los siguientes regímenes de imposición:

### **a) Rentas empresariales:**

Comprenden las Rentas de Tercera Categoría del Impuesto a la Renta. Para este tipo de actividades, existen los siguientes regímenes:

- i) Régimen General del Impuesto a la Renta
- ii) Régimen Especial del Impuesto a la Renta – RER.

iii) Nuevo Régimen Único Simplificado – Nuevo RUS (sólo para personas naturales, sucesiones indivisas y empresas individuales de responsabilidad limitada -E.I.R.L. domiciliadas en el país)

**b) Trabajo Independiente**

Corresponde a las actividades realizadas de manera independiente y personal las que generan rentas consideradas como Rentas de Cuarta Categoría del Impuesto a la Renta y por las cuales se deben emitir recibos por honorarios. También se incluyen en esta categoría a los ingresos percibidos por el ejercicio de otros cargos como director, regidor, consejero regional, síndico, albacea en los cuales no se emiten recibos por honorarios.

**c) Otros ingresos de personas naturales**

Comprende las rentas obtenidas por personas naturales; sucesiones indivisas, sociedades conyugales; las que se clasifican como rentas de capital:

Rentas de primera categoría: Por el arrendamiento y subarrendamiento de predios (casas y terrenos) y alquiler de bienes muebles, incluida la cesión gratuita de tales bienes.

Rentas de Segunda categoría: Proveniente de intereses, regalías, dividendos, ganancias de capital por venta de inmuebles adquiridos a partir del 01 de enero 2004, ganancias por venta o enajenación de valores mobiliarios (ejemplo, acciones, bonos).

## **2.3 Conceptos de Renta Bruta y Renta Neta**

### **2.3.1 Renta Bruta**

En nuestra legislación del Impuesto a la Renta, se establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta que se obtengan en el ejercicio gravable.

Cuando los ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta se determinará por la diferencia entre el ingreso neto que proviene de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados para lo cual se exige que dicho costo se encuentre sustentado en comprobantes de pago.

### 2.3.2 Renta Neta

Como concepto básico diremos que la renta neta es la renta bruta reducida por las deducciones sobre la cual se aplicará la tasa del impuesto.

Los gastos deducibles se encuentran regulados en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que contiene una lista de gastos deducibles con el cumplimiento de determinadas formalidades o con limitaciones temporales o cuantitativas y por su parte el artículo 44 contiene la relación de las deducciones que no son admitidas.

Ahora bien, realizando una revisión de los supuestos descritos en el artículo 37 de la LIR, se podría verificar que existen gastos que, conceptualmente, no corresponden al cumplimiento del principio de causalidad.

Entre ellos tenemos, las pérdidas extraordinarias (recogidas en el inciso d), las provisiones y castigos por deudas incobrables (recogidas en el inciso i), los gastos en salud, recreación, cultura y educación para el personal (recogidos en el inciso ll), los gastos por donaciones (recogidos en el inciso x) y que lo ampliaremos en el capítulo III y la deducción adicional sobre remuneraciones de personas con discapacidad (reconocida en el inciso z).

La misma idea ha sido sostenida en la doctrina comparada, cuando se ha señalado que, para llegar a la renta neta, es necesario restar una serie de rubros, además de los gastos causales.

De hecho, García Mullín (1978) considera a tales tipos de gastos como *deducciones* y agrega que existe otro rubro denominado como *desgravaciones*, “(...) que responde a detracciones que la ley autoriza, pero no porque directa o indirectamente se relacionen con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productiva, sino por razones de política económica (...)”(p.121, 122)

A su vez, Reig, Gebhardt y Malvitano han advertido, en el contexto argentino, que al analizar los supuestos de deducciones para llegar a la renta neta “(...) no en todos los casos se está frente a gastos necesarios para

obtenerla, mantenerla y conservarla”, de modo que concluye distinguiendo tres tipos de deducciones:

1. Los resultados negativos de negociaciones, transacciones u operaciones realizadas con el propósito de obtención de beneficios, pero donde la renta no se ha manifestado en términos positivos.
2. Los verdaderos gastos o erogaciones vinculadas con el ingreso bruto que, deducidas de él, nos llevan a la ganancia neta. Este sería el ámbito de lo causal.
3. Las deducciones que deben calificarse como exenciones objetivas o formas de inversión de rentas, en cuya virtud el IR no se paga sobre la totalidad, sino sobre el remanente luego de deducida esa inversión que se busca fomentar. En el contexto peruano, ese sería el caso de los supuestos de los incisos *ll*, *x* y *z* del artículo 37 de la LIR.

En relación a la posición de los autores me parece que en el caso peruano las exenciones objetivas serían las donaciones (inciso *x*) y la deducción adicional por remuneraciones a personal con discapacidad (inciso *z*).

Lo señalado por García Mullín y por Reig, Gebhardt y Malvitano (2006) no deja de tener lógica y aplicación, especialmente en lo que se refiere a los supuestos de los referidos incisos *x* y *z*, pese a que, al final del primer párrafo del artículo 37 de la LIR, luego de establecer el principio de causalidad, se señala expresamente que “en consecuencia son deducibles (...)” (p.396) y se procede a listar los supuestos específicos.

Quizá por eso, en líneas generales, la doctrina nacional se ha inclinado a asumir que el conjunto de gastos establecidos en el artículo 37 de la LIR debe tener implícito el principio de causalidad.

Adicionalmente, resulta importante tener presente que para el reconocimiento de los gastos como deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, éstos deben cumplir además con requisitos formales como son contar con un comprobante de pago emitido de acuerdo a las normas especiales pertinentes, que el gasto sea real, fehaciente y que se encuentre

debidamente anotado en los registros contables del generador de rentas de tercera categoría.

En relación a la fehaciencia del gasto, el Tribunal Fiscal ha señalado que (RTF 317-5-2004), previamente a determinar si una operación se encuentra vinculada a la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente (principio de causalidad), es necesario verificar si efectivamente se realizó; y que cuando se cuestiona su fehaciencia no basta la presentación del comprobante que la respalda, sino que se requiere una sustentación adicional por parte del recurrente.

## **2.4 Conceptualización de Gasto: alcances en la legislación comparada**

La necesidad del gasto respecto del mantenimiento de la fuente y generación de rentas gravadas como condición exigida para la deducción en la determinación de la renta neta, ha sido estudiada por la doctrina y jurisprudencia extranjeras, planteándose varias tesis las cuales han sido citadas por Montrestruque Rosas, Karina (2005), como sigue:

### **El gasto imprescindible**

En el Derecho Español antiguamente se sostuvo la tesis del gasto necesario como gasto imprescindible.

Se sostenía que “la necesidad había que entenderla referida a la imposibilidad de sustraerse al gasto para obtener el ingreso”. En general, “la jurisprudencia ha exigido que se pruebe la derivación de los ingresos de los gastos o, lo que es lo mismo, la existencia de la obligatoriedad o imposibilidad para sustraerse del mismo para considerarlo deducible”.

Como podemos apreciar, para esta primera tesis el gasto necesario es aquel gasto efectuado por la empresa o la persona que realiza actividad empresarial a fin de obtener un ingreso, es decir, se considera como gasto necesario a aquel gasto que directamente ha generado una renta, bajo un examen ex post o cuya erogación es obligatoria o imprescindible.

Esto significa que el examen para calificar la deducibilidad de un gasto debía tener como finalidad última la obtención de un ingreso o renta, sólo así se justificaba su erogación y por tanto su deducibilidad como un gasto “imprescindible”.

### **El gasto conveniente**

Otra corriente de la doctrina planteaba que la necesidad del gasto ha de entenderse como todos aquellos gastos que contribuyen a la generación de rentas, considerándose dicho atributo, no de una forma ex post, según la cual los gastos habrían de haber producido efectivamente una renta, sino mediante un criterio preconcebido, es decir, que fueran adecuados para producirla con independencia de que efectivamente hubieran contribuido a ello y se hubieran traducido en renta.

Aquí es importante mencionar que al situar el atributo que determina la deducibilidad con anterioridad a dicho momento, su apreciación habría de efectuarla la persona que decide su realización. Por ello, dicho atributo se resumía en el de su conveniencia.

En esta segunda tesis, el gasto necesario es aquel gasto adecuado o convenientemente decidido por el empresario como idóneo para la generación de rentas, aunque estas después sean fallidas o no se generen. Es decir, que al tener el empresario o sujeto que desarrolla la actividad empresarial, la total posibilidad de calificar cuándo un gasto era o no conveniente podría llegarse a situaciones en las que finalmente el gasto no resultará siendo conveniente para la generación de rentas afectas.

### **El gasto habitual o normal**

Según esta concepción, más que atender al sujeto que decide y practica el gasto, habría que estar a una razonabilidad objetiva, que podrá estar representada por aquellas prácticas consideradas como habituales, como gastos normales o habituales del negocio.

Con este criterio, se pretendía corregir el criterio de considerar un gasto deducible o no en función del juicio particular del empresario.

Esto significa dejar de lado las consideraciones (que en muchos casos pueden ser subjetivas) del sujeto que desarrolla la actividad empresarial, para quien un gasto califica como deducible en la medida en que sea considerado como conveniente, y, en cambio, establecer criterios objetivos para calificar el gasto deducible como sería la habitualidad en determinados gastos dentro del giro del negocio o gastos normales para el desarrollo de las actividades del negocio.

### **El gasto inherente**

Planteada en la doctrina italiana, según la cual deben distinguirse los gastos que guardan una relación de causalidad con la actividad que constituye el objeto de la actividad económica y los gastos que no guardan dicha relación.

Así pues, serán gastos deducibles todos aquellos inherentes al ejercicio de la actividad empresarial o económica; mientras que todos aquellos gastos que no son inherentes al ejercicio de la actividad de la empresa no serán deducibles.

- \* Como podemos apreciar aquí se relaciona la actividad inherente a la empresa con el principio de causalidad, esto significa que lo primero que se tiene que tener claro cuál es la actividad que en sí constituye el objeto de la actividad económica de la empresa, y, una vez identificada la misma, se debe distinguir claramente qué gastos son aquellos que guardan una relación de causalidad directa con el objeto de la actividad económica, de tal manera que éstos serán los gastos deducibles.

### **El gasto causal**

Planteada en la doctrina alemana, según la cual los gastos serían deducibles cuando teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos sujetos (causa subjetiva).

Nótese que estas distintas tesis acerca de la concepción del “gasto necesario” se aproximan o guardan similitud entre sí en cierto modo, excepto la primera que requiere como condición la generación directa de ingresos gravados con el impuesto o que el gasto sea obligatorio.

En las demás se exige esencialmente una conexión entre el gasto y la actividad empresarial que se trate, sea bajo la nota de la conveniencia del gasto, de la inherencia del gasto o de la finalidad del gasto. (p.17, 18)

En consecuencia, a partir de lo expuesto se puede esbozar como criterio general dos concepciones de causalidad, una restrictiva, en virtud de la cual los gastos deben producir rentas inmediata y directamente gravadas y, otra amplia, en virtud de la cual los gastos deben guardar relación con la actividad empresarial sin que necesariamente produzcan un resultado favorable.

Ahora bien, hay un sector de la doctrina comparada que se adscribe a sostener que el gasto necesario debe entenderse como un gasto imprescindible; esto es que lo necesario deba entenderse referido a la imposibilidad de sustraerse al gasto para obtener el ingreso correspondiente. De hecho, en España, la jurisprudencia administrativa exigía que se pruebe la derivación de los ingresos de los gastos o, lo que es lo mismo, la existencia de la obligatoriedad o imposibilidad para sustraerse de los mismos para considerarlos deducibles.

Como puede verse, bajo esta postura, el gasto necesario lo es en cuanto sea obligatorio o imprescindible, pero, además, como consecuencia de ello mismo, debe ser directamente destinado a la generación de la renta.

Empero, la doctrina comparada mayoritaria aboga por entender la necesidad del gasto bajo términos amplios y extendidos, lo que parece haber sido consecuencia de un proceso de entendimiento conceptual con miras a lograr la justicia en la recaudación. No obstante lo dicho, nótese que Kaldor citado por García Mullín (1980) señala que:

(...) no puede haber duda alguna de que la idea original de ingresos para fines de impuesto, tuvo por objeto limitar los gastos deducibles a los desembolsos directos e inevitables de esa índole. La extensión en que el concepto actual de ingreso se aparte de ella, es una medida del desgaste

causado por más de cien años de implacable presión ejercida por los intereses creados (p.122)

### **3. Marco Jurídico Tributario**

#### **3.1 Principio de Causalidad**

##### **3.1.1 Aspectos Generales**

Como señala García Mullín (1980): “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” (p.122).

Dentro de la doctrina nacional, en palabras de Picón Gonzales (1980) se considera a la causalidad como:

(...) La relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta (p.19).

Para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa, observamos que los gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta.

##### **3.1.2 Principio de Causalidad en la Legislación Tributaria Peruana**

Conforme al Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), 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 mencionada Ley.

El último párrafo del mencionado Artículo 37 señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros. Esta exigencia de que exista una relación causal entre los gastos y la obtención de ingresos gravados es lo que se conoce como principio de causalidad.

Para que un gasto se considere deducible a efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

La aplicación del principio de causalidad está regulada en los artículos 37 y 44 de la LIR. Además, se debe tener en cuenta que, en los artículos 38 al 43 de la LIR, se establecen reglas para el tratamiento impositivo de los desgastes de activos fijos.

En el artículo 37 de la LIR, se ha señalado una lista de gastos respecto de los que, a fin de que sean deducibles, se plantea el cumplimiento de determinadas formalidades o existen limitaciones temporales o cuantitativas. De otro lado, en el artículo 44 de dicha ley se indica una lista de deducciones que no son admitidas.

En ese marco, por interpretación sistemática, deberíamos concluir que la lista de gastos señalada en el artículo 37 de la LIR no es taxativa o cerrada, de modo que podrán deducirse también otro tipo de gastos no contemplados en dicho artículo siempre que cumplan con el principio de causalidad bajo comentario, y siempre que su deducción no se encuentre prohibida expresamente (se debe prestar atención a la lista de gastos no deducibles reseñada en el citado artículo 44 de la LIR).

La propia SUNAT al emitir el Oficio N° 015- 2000-K0000 de fecha 07.02.00, en respuesta a una consulta formulada por la Asociación de Exportadores – ADEX, indicó:

(...) como regla general se consideran deducibles, para determinar la renta de tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Además, se deben tener en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto.

Un segundo tema a abordar es determinar el alcance del término “necesario” contenido en el citado artículo 37 de la LIR; esto es si se entiende en su acepción restrictiva o extensa. Lo primero que debe señalarse es que, para analizar la causalidad del gasto, es necesario analizar el *modus operandi* del contribuyente,<sup>4</sup> lo que no se reduce solo a la actividad principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC) —cf. RTF 4572-4-2002, en la que el TF no atendió el argumento de SUNAT, para acotar la deducción de las inversiones realizadas con motivo de la participación en un proceso de privatización, de que los gastos necesarios para mantener la fuente se refieren solamente a las actividades registradas en el RUC.

En el caso peruano, este criterio ha sido tomado por el TF en contadas ocasiones. Así, en la RTF 5732-5-2003, se ha señalado que si el contribuyente probaba que el gasto realizado en la rehabilitación y reparación de una carretera era indispensable y extraordinario para poder trasladar los minerales desde el lugar de su extracción, este sería considerado como gasto necesario para efectos del IR.

Como podemos apreciar, para el TF (criterio ratificado en la RTF 4807-1-2006), el gasto por construcción o mantenimiento de carreteras es un acto de liberalidad, y solo resulta deducible en el caso que tenga un carácter extraordinario e indispensable y tenga como fin viabilizar el transporte de bienes que produce la empresa desde o hacia sus centros de producción.

Bajo esta postura el TF no ha admitido la deducción de gastos vinculados con la «actividad social de la empresa» y exige siempre la probanza de la relación de indispensabilidad con la renta gravada. Entre otros, en la RTF 1932-5-2004, el TF ha desconocido el gasto por construcción de carreteras y suministro de energía eléctrica a favor de una comunidad campesina cercana al centro de operaciones.

Por otro lado, es conveniente señalar que es conocido que la Administración Tributaria viene sosteniendo en los procesos de fiscalización en general que el “principio de causalidad” establece ciertas condiciones a efectos de que un desembolso de considere deducible para propósitos tributarios. En ese esquema establece el alcance del término “necesario” contenido en el artículo 37 de la LIR para lo cual tiene en cuenta el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), como sigue:

- i) adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder
- ii) adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.
- iii) adj. Se dice de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza
- iv) adj. Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.

En consecuencia, siguiendo esa línea, la Administración viene sosteniendo que el gasto necesario debe entenderse como un gasto imprescindible, esto es, que lo necesario debe entenderse referido a la imposibilidad de sustraerse al gasto para obtener el ingreso correspondiente. Bajo esta postura de la SUNAT, se indica, que el gasto debe ser obligatorio e imprescindible y además debe ser directamente destinado a la generación de la renta, es decir interpreta el principio de causalidad en sentido restrictivo y con vinculación directa a la generación de rentas a pesar que se debe entender el principio de causalidad en sentido amplio y sea que estén destinados en forma directa e indirecta a la generación de rentas gravadas.

### 3.1.3 Principio de Causalidad en la Jurisprudencia Fiscal

A continuación y de manera general revisaremos algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el Principio de Causalidad, así tenemos la RTF N° 753-3-99 del 27 de setiembre de 1999 donde se ha manifestado el carácter enunciativo de los gastos del artículo 37° de la LIR, cuando precisa que: “La LIR 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 mas no taxativos, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para tal fin debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el “modus operandi” de la empresa”.

En la RTF No.09592-8-2012 tenemos “(...) para que una gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.”

Recientemente el TF ha señalado en la RTF No. 05053-1-2013 que para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad entre el gasto y la renta generada, en tanto así queda acreditado el destino del gasto, es decir, la utilización de prestaciones, además de su proporcionalidad y razonabilidad.

También podemos citar el criterio expresado en la RTF 5909-2-2007, donde se ha señalado que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por las empresas con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas (gastos en el marco del inciso II

del artículo 37 de la LIR), ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal.

Como podemos apreciar el principio de causalidad es la relación de necesidad que existe entre los gastos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente, considerando desembolsos que no guarden una relación de necesidad directa, pero que aún de forma indirecta coadyuvan a la creación de renta o su mantenimiento.

Debemos precisar que no basta con el sólo hecho de invocar el principio de causalidad para determinar si el gasto es deducible o no, para ello es necesario que exista un correlato con la realidad, de manera que la operación que se haya realizado y respecto de la cual se necesite efectuar la deducción del gasto.

Según Picón (2014):

El gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación “causa-finalidad determinante” o “causa-efecto deseado” respecto de la potencial generación de la rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. En otros términos la finalidad primordial del gasto debe ser la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. (p. 22)

\* Por considerar de mucho interés para mi trabajo es necesario revisar los pronunciamientos del Tribunal Fiscal acerca del principio de causalidad donde se haya delineado una perspectiva amplia, en ese sentido la máxima instancia administrativa en materia tributaria, desde aproximadamente el año 1997 ha emitido jurisprudencia en esa línea pero con algunas excepciones que comentaremos.

En primer término mencionaremos la RTF 710-2- 99 que en relación al principio de causalidad menciona:

(...) 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 permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el principio de

causalidad debe ser atendido, por lo cual, para ser determinado deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones. (El subrayado es nuestro)

Este criterio ha sido reiterado, entre otros casos, en las RTF's 1275-5-2004 y 9013-3-2007.

Este criterio es similar al pronunciamiento de la RTF No. 00657-4-97 donde se estableció que la noción del principio de causalidad es de carácter amplio, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales referidos a que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

En esa misma línea, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00556-2-2008 establece:

Es necesario precisar que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta, noción que sin embargo debe analizarse, en cada caso en particular considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no. (el subrayado es nuestro).

Siguiendo la misma posición citamos la RTF No. 2470-10-2011 que señala que los gastos deducibles recogen el principio de Causalidad, esto es que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de sus operaciones, entre otros, pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no.

Igualmente tenemos la RTF No. 3104-4-2010 menciona que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo considerarse criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el “modus operandi” de la empresa.

Por su parte, la RTF No. 00261-1-2007 precisa que los gastos deducibles señalados en el artículo 37 de la LIR son de carácter enunciativo y no taxativo, por lo que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el “modus operandi” de la empresa.

Como se puede ver, el TF está desarrollando una línea argumentativa para adscribirse a las corrientes amplias y permite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo indirecto o mediato. A tal efecto, tuvo que considerar en su propio razonamiento criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en relación con la actividad económica.

Asimismo hemos visto que el reiteradamente el TF sostiene que en caso se debe analizar la actividad del negocio y la naturaleza de sus operaciones.

Finalmente, tenemos que en la diversa jurisprudencia revisada se tiene que la causalidad no trata de establecer el carácter de indispensable de un gasto, sino únicamente de demostrar que la adquisición del bien o del servicio tiene como fin generar ingresos o mantener la fuente (independientemente de que éste sea potencial o real).

#### **3.1.4 Causalidad restrictiva**

Como se puede apreciar, el principio de Causalidad implica la existencia de un nexo entre los gastos realizados y la actividad productora de renta.

En la práctica hemos podido observar que muchas veces la autoridad tributaria asume un criterio restrictivo respecto de su visión hacia el principio de Causalidad. Así, se ha ensayado definiciones acerca del criterio de necesidad como que serán deducibles aquellos gastos que deban realizarse forzosa o inevitablemente para poder obtener la renta o mantener la fuente.

Inclusive hemos encontrado algún pronunciamiento del Tribunal Fiscal en esa misma línea. Por ejemplo, en la RTF N° 214-5-2000, publicada en el 5 de mayo de 2000, con carácter de observancia obligatoria, señalando:

(...) 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.

### **3.1.5 Concepción amplia del principio de causalidad**

Como bien señala Simón Acosta (1983):

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 causas, 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 de sus resultados exitosos o no, entendiendo que cada ingreso, considerado como efecto, tiene su causa principal en la realización de un gasto.(p.215)

Asimismo de sostener que necesariamente, el gasto debe haber contribuido a la formación de renta podría llevar a negar la deducción de todos aquellos gastos que no hayan tenido un buen fin y que hayan terminado en un esfuerzo no exitoso y en consecuencia hayan provocado un empobrecimiento empresarial. En otras palabras no se estaría reconociendo los errores de la gestión humana en el mundo empresarial.

Así son las cosas, 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. Como vemos estos gastos incurridos por la empresa, siempre tendrán como objetivo final la obtención de un beneficio.

En síntesis, se trata, pues, de un concepto amplio que considera deducible cualquier gasto, cualquiera sea su naturaleza, que en alguna forma esté relacionado con los ingresos de la entidad. En este sentido, considero que será deducible todo gasto que directa o indirectamente se encuentre relacionado con la generación de ingresos o rentas para la unidad empresarial.

### **3.1.6 El concepto de gasto para efectos contables y financieros**

Según Carrasco Buleje (2009) “(...) un gasto es el conjunto de desembolsos pecuniarios, o de valores y bienes equivalentes, realizados en el ejercicio o desempeño de una actividad periódica permanente” (p. 258).

Kholer define al gasto como erogaciones que pueden ser presentes o pasadas, que sufraga el costo de una operación. Dentro de este concepto tenemos los gastos que son corrientes, aquellos que corresponden al

período, las provisiones o amortizaciones de las inversiones, tales como amortización de las inversiones, depreciación de los activos fijos, etc.”.

Desde el punto de vista contable y financiero, observamos que el párrafo 35 del texto de la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) precisa que la información que los estados financieros reflejan constituyen una manifestación fidedigna de las operaciones realizadas por la empresa; para lograr este cometido es necesario que dichas operaciones o hechos deban ser contabilizados tomando en cuenta los criterios de sustancia y realidad económica.

Para el desarrollo normal de una actividad se requiere necesariamente la existencia de desembolsos 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.

Éste es quizás la manifestación más clara del principio de causalidad. Si se observa se deberá recurrir al análisis de cada caso concreto toda vez que quizás un gasto puede ser aceptable para un determinado contribuyente y para otro quizás no lo cual estará dado según su giro empresarial.

Por otro lado, conciliando con el aspecto fiscal el gasto no debe encontrarse prohibido de manera expresa por Ley y en ese esquema tenemos el texto del artículo 44° de la LIR se aprecia que de manera expresa se prohíbe la deducción de determinados gastos, los cuales están señalados en los incisos a) hasta el literal q). Los conceptos indicados en los incisos señalados constituyen una verdadera lista cerrada.

Como apreciamos, el artículo 44° de la LIR contiene una lista cerrada de limitaciones, en cambio el artículo 37° de la LIR, si permite la inclusión de otros conceptos deducibles en la medida que cumplan los criterios de causalidad, es decir se trata de una lista abierta.

Siguiendo con el análisis del gasto tenemos que debe encontrarse acreditado debidamente con documentos, comprobantes de pago y contar con

documentación adicional fehaciente y además mencionar que no es suficiente con tener el comprobante de pago emitido por el vendedor del bien o en el caso del proveedor del servicio ofrecido, sino que al comprobante de pago le debe seguir de la mano todos aquellos documentos que permiten justificar una operación, tales como: Orden de compra o de servicio, proformas, cartas de aceptación, ofertas, guía de remisión, documento de salida de almacén, kárdex, informes de conformidad de servicios, conformidad de la adquisición de la mercadería, entre otros.

Bajo estas consideraciones es interesante revisar la opinión de Picón Gonzales (2014) cuando precisa que:

Cabe indicar que mientras mayor sea el monto del gasto, mayor debe ser la preocupación de la empresa en formalizar y conservar la documentación que justifique el gasto, en particular, tomando en cuenta la enorme informalidad que rige en nuestro medio.

Asimismo, debe señalarse que la exigencia y evaluación de documentación por la Administración Tributaria, deben enmarcarse dentro del campo de la razonabilidad, debiendo ser particularmente rigurosas en aquellas situaciones en que la norma legal ha determinado las pruebas sin las cuales se deberá desconocer el gasto, como ocurre en el caso de los gastos de viaje. (p. 46)

### **3.1.7 La normalidad y razonabilidad de los gastos**

Como hemos adelantado, con la adscripción generalizada del TF a las corrientes amplias del principio de causalidad, dicho organismo tuvo que considerar, en su propio razonamiento, criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en relación con la actividad económica.

Esos criterios habían sido definidos también por un sector de la doctrina tributaria como elementos del principio de causalidad. Al respecto, García Mullín (1980) ha señalado que:

(...) puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios (algunas legislaciones hablan de “estrictamente indispensables”) para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio,

mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etcétera. (p.122)

Así, en la RTF 691-1-99, el TF señaló:

“(…) el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean *normales* de acuerdo con el giro del negocio o [que] estos mantengan *cierta proporción* con el volumen de las operaciones, entre otros”.

En el mismo sentido, se pronunció el TF en la RTF 668-3-99 respecto a la LIR aprobada por Decreto Supremo 185-87-EF, que señalaba que esta: “(…) recogía 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, prescribía, serán deducibles solo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas y se debe indicar que los gastos deducibles que se expresan en el artículo 40 de dicha norma eran de carácter enunciativo, mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para lo cual debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el *modus operandi* de la empresa”. El mismo razonamiento fue empleado por el TF en la RTF 753-3-99.

Como podemos observar, los requisitos señalados permitían al TF adecuar en determinados casos los alcances del principio de causalidad, pero no establecían ni criterios regulares ni prácticas extendidas. Sin embargo, se entendía que la proporcionalidad era un criterio cuantitativo vinculado con la relación entre el volumen de ventas o prestación de servicios y el gasto realizado; la normalidad aludía a que los gastos se realicen en el marco de las actividades cotidianas de la empresa y la razonabilidad operaba para dar posibilidad a que, a pesar de que el gasto no cumplía los requisitos anteriores, podría ser aceptado a partir de la situación concreta del contribuyente.

Ante la jurisprudencia del TF comentada mediante Ley 27356 vigente a partir del ejercicio 2001, el legislador estableció una tercera disposición final a la LIR en la que incorporó el desarrollo conceptual realizado por dicho organismo, pero con parámetros más definidos. A su vez, a partir del ejercicio 2004, dichas reglas han sido recogidas en el último párrafo del artículo 37 de la LIR.

Conforme al esquema normativo referido en el punto anterior, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser, entre otros: a) normales para la actividad que genera la renta gravada, b) razonables en relación con los ingresos del contribuyente, y, c) generales, en el caso de los gastos señalados en los incisos I) y II) del artículo 37 de la LIR.

**a) La normalidad del gasto**

El segundo párrafo del artículo 37 de la LIR señala que los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta, lo que implica que no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales (gastos normales), sino también a aquellos gastos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

\* En buena cuenta, se trata de un criterio de medición cualitativo del gasto, que alude a que este debe ser en sustancia destinado al objetivo de obtención de beneficios de la empresa. Ahora bien, la jurisprudencia del TF ha incluido su evaluación respecto a este requisito en el concepto general del gasto. Esto es, con ocasión de la evaluación del principio de causalidad, se ha realizado un análisis indirecto de este subprincipio de normalidad del gasto.

Así, en la RTF 3964-1-2006, se ha indicado que, para evaluar la causalidad del gasto, es necesario analizar el *modus operandi* del contribuyente. A su vez, en la RTF 657-1-2007, el TF ha indicado que los gastos realizados a favor de terceros que proveerán de bienes o servicios al contribuyente, no son deducibles cuando, al poder este

obtener algún beneficio en razón de esos gastos, el mismo se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene ese tercero.

No obstante, en la RTF 261-1-2007, se ha precisado que los gastos financieros originados por un crédito bancario pueden dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, por medio de operaciones de refinanciamiento y, si obedecen al ejercicio normal del negocio, se encuentran en relación con el mantenimiento de la fuente productora de la renta, es decir, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efectos de continuar con su actividad generadora de renta.

**b) *La razonabilidad del gasto***

El segundo párrafo del artículo 37 de la LIR 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.

Este criterio, a decir de la jurisprudencia del TF, alude a una limitación cuantitativa, es decir, un máximo de permisibilidad de deducción. Por eso, en la jurisprudencia previa a su recepción legal, se le vinculaba con el principio de proporcionalidad.

Efectivamente, fueron las RTF 2439-4-96 y 2411-4-96 las primeras en referirse al tema y señalaban que «el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir [debe considerarse] su proporcionalidad y razonabilidad».

Posteriormente, la RTF 6009-3-2004, desmarcando los conceptos señala que, a 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 y las fluctuaciones de las que puede ser objeto no guardan estricta relación con el desarrollo de las actividades económicas de la empresa.

Ahora bien, la RTF 5525-4-2008 señala que conforme al artículo 37 de la LIR, 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 a efectos de su deducibilidad.

### **3.1.8 La acreditación del gasto: Las operaciones reales y las operaciones fehacientes**

Como señalamos, debe entenderse que el gasto deducible de la renta bruta, en la determinación del IR de tercera categoría, no debe ser ajeno a la empresa, sino, por el contrario, debe ser propio de la empresa; es decir, el gasto aceptado será el que se caracterice por tener alguna relación lógica con los objetivos del emprendimiento empresarial.

Aunque en las normas del IR no haya mención expresa sobre la veracidad o realidad de las operaciones que están vinculadas con el gasto, de suyo se entiende que debemos estar ante un gasto preexistente y sobre el cual hay —por lo menos— indicios razonables de su fehaciencia; dicho de otra manera, para la determinación del IR, se está considerando a un gasto respecto del cual puede tenerse razonable confianza de su ocurrencia y su utilización.

Efectivamente, en la determinación del IR de tercera categoría, se aceptará al gasto en tanto pueda tenerse confianza de su ocurrencia y su utilización a partir de una razonable acreditación. No se trata, ciertamente, de la demostración de una verdad o realidad en términos absolutos, hecho que sería una exigencia irrazonable dada la variedad y volumen de las operaciones, sino en puridad lo requerido es acreditar que el gasto es fidedigno o digno de fe o confianza.

Aquí cobra particular importancia la prueba, es decir, la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito. Debe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de

manera razonable el gasto y su causalidad. Es un deber de colaboración y un derecho de defensa y, en general, al debido procedimiento administrativo.

Sin embargo, la Administración Tributaria también tiene el deber de verificar los aspectos que son motivo de sus decisiones, en virtud al principio de verdad material establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Adicionalmente, tenemos la extensión de las reglas del onus probandi en sede administrativa tributaria, por el cual, en principio, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien contradice mediante la alegación de nuevos hechos. En realidad, la acreditación o desconocimiento de la fehaciencia del gasto causal deberá ser una labor conjunta de la Administración Tributaria y el contribuyente, en el que se brinde mayor énfasis a uno de los dos según las características del caso concreto.

Ahora bien, la causalidad del gasto para producir rentas gravadas o mantener su fuente puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial.

La acreditación de la fehaciencia del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo. Así, algunas veces la relación de causalidad del gasto puede verse cuestionada por el alejado nivel de vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

En esa perspectiva, se puede hablar de dos niveles de acreditación del gasto; en primer lugar, tenemos el del gasto mismo, es decir que la operación en

la cual se generó el egreso (compras o prestación de servicios) fue real y que tuvo un destino (por ejemplo, su transferencia) y, de otro lado, es preciso acreditar de qué manera dicho gasto contribuyó en la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

Para el TF, el gasto o, por lo menos su fehaciencia, debe encontrarse suficientemente acreditado. Los comprobantes de pago y los registros contables no son suficientes. Esta es una tendencia jurisprudencial consolidada en los últimos años.

En algunos casos, se ha señalado que los documentos genéricos no son suficientes para acreditar el gasto si no hacen referencia a los bienes adquiridos, aunque se cuente con facturas y se hayan realizado los registros contables.

Ello va en la perspectiva, también del TF, de que los gastos que son susceptibles de ser deducidos tienen que cumplir con el principio de causalidad y ser probadamente reales, es decir que las partes que figuran en el comprobante de pago (vendedor y comprador) hayan participado en la operación, además que la operación misma sea fehaciente.

Inclusive, en instancia del TF, se ha dado amplia oportunidad de acreditar el gasto, bajo los límites que establece el Código Tributario. En caso que ello no sea suficientemente acreditado, el gasto será rechazado. En algunas oportunidades el TF ha sido concluyente en el sentido de que los documentos presentados en todas las etapas del procedimiento contencioso tributario resultan insuficientes para acreditar de manera fehaciente la realización de las operaciones, así como su vinculación con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente.

### **3.2 Jurisprudencia Fiscal sobre Gastos Sociales en Minería**

En relación con la deducción de gastos de responsabilidad social es necesario mencionar que el Tribunal Fiscal no tiene pronunciamientos claros y consistentes. Así, hemos encontrado diversas posturas en torno a este tema, tal como se describe a continuación:

- (i) En la Resolución 1424-5-2005 de 4 marzo de 2005, si bien, el Tribunal Fiscal aceptó como razonable que una empresa minera adquiriera insumos para el tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, concluyendo por tanto, que las adquisiciones que se realicen con tal fin están vinculadas con el giro del negocio, dicho Tribunal confirmó el reparo formulado por la SUNAT –por la no deducibilidad de gastos que considera ajenos al giro del negocio- debido a que el contribuyente no presentó documento alguno que demuestre que los bienes adquiridos fueron destinados al tratamiento de las tierras agrícolas.

Es bueno señalar que si bien el criterio señalado por el Tribunal Fiscal en dicha resolución podría ser favorable para admitir la deducción de gastos por responsabilidad social, no se conocen de fallos del Tribunal Fiscal en el mismo sentido, al menos hasta el ejercicio 2013 en Resoluciones que analizaremos más adelante donde se pronuncia sobre los gastos de responsabilidad social.

- (ii) Por otro lado, en la Resolución No. 1358-3-2009, el Tribunal Fiscal no aceptó la deducción de gastos incurridos por el asfaltado de una carretera que según el contribuyente le permitieron incrementar sus exportaciones.

Como se puede apreciar, aun cuando conocemos que algunos de estas decisiones están siendo revocadas en las instancias judiciales correspondientes, el criterio del Tribunal Fiscal respecto de este tipo de gastos sociales a favor de las comunidades aledañas a la zona de influencia, ha sido restrictivo y, en consecuencia, no ha permitido su deducción.

- (iii) Las Resoluciones del Tribunal N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004 establecen que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante, el principio de causalidad deber ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que

los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

- (iv) De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01424-5-2005 en la cual la Administración Tributaria sostuvo que la compra de insumos agrícolas para la conservación del medio ambiente en la comunidad de Caravelí no constituía un gasto deducible de la renta bruta de la empresa minera, el Tribunal Fiscal señaló que era razonable que las empresas que por ejemplo, se dedicaban a actividades mineras adquirieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas como parte de sus programas de responsabilidad social y protección del ambiente, y que por tanto las adquisiciones que realizara para tal fin se encontraran vinculadas al giro del negocio. Finalmente el Tribunal confirmó el reparo porque la empresa minera no había presentado las pruebas suficientes que sustenten la causalidad del gasto efectuado.

No obstante, en la Resolución No. 16591-3-2010, que responde a un supuesto distinto y de una empresa petrolera pero que responde a la misma casuística de las empresas mineras, se acepta la deducción de gastos a favor de comunidades, el Tribunal Fiscal revocó la acotación de la Administración vinculada con la deducción de los gastos incurridos por una empresa -que realiza actividades petroleras- por compras de bienes o prestación de servicios que fueron adquiridos o contratados para ser destinados a favor de las comunidades nativas próximas al yacimiento, atendiendo a las circunstancias en que se realizan tales gastos y admitió como medio probatorio suficiente los recortes periodísticos y páginas web donde constan las acciones de fuerza de los nativos –por años distintos a los que corresponden los gastos reparados- así como el Plan de Relaciones Comunitarias, siendo pertinente destacar que en dicho caso se encontraba identificado el destinatario a favor de quien se realizó.

Es decir el Tribunal ha considerado para sustentar su posición en el presente caso que el gasto cumple con el principio de causalidad por ser necesario para mantener la fuente productora de la renta, pues, el conflicto social pudo

afectar el normal funcionamiento del yacimiento y demás instalaciones. Sin embargo, dicha resolución no ampararía de manera segura la deducibilidad del gasto por responsabilidad social considerando que se trata de un pronunciamiento relacionado con casos extremos en los cuales existieron amenazas directas a la fuente productora de rentas y situaciones con características específicas que implican situaciones extremas de conflictos sociales.

A continuación voy a realizar un análisis más amplio de tres resoluciones del Tribunal Fiscal con la posición de los contribuyentes y de la Administración Tributaria, como sigue:

### **3.2.1 Casuística - RTF No. 4807-1-2006 : Mantenimiento de carreteras**

En el caso de la Resolución No. 4807-1-2006 no aceptó el gasto vinculado con el mantenimiento rutinario de una carretera al tratarse de una actividad periódica de conservación de la vía que corresponde ser efectuada por una entidad estatal.

Por ser de mucho interés es conveniente ampliar los argumentos de esta resolución en la cual se analiza si los gastos de mantenimiento de las carreteras de acceso y salida del campamento minero son deducibles o no del IR. El TF rechazó la deducción argumentando que no se trataba de obras extraordinarias sino de un mantenimiento ordinario, con lo cual se trata de una liberalidad a favor de PROVÍAS, que es la institución que tiene a su cargo el mantenimiento de las carreteras.

Muy discutible el criterio del TF, siendo que incluso la RTF en cuestión fue materia de un proceso judicial, en el cual el Poder Judicial mediante Sentencia de Casación (Exp. N° 2743-2009, Lima) revocó dicho criterio reconociendo que el principio de Causalidad no se debe interpretar con un sentido restrictivo, sino con uno amplio, dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

### **3.2.2 Casuística - Análisis amplio de la RTF No. 16591-3-2010 – A Favor**

Por considerar de mucha importancia las consideraciones y conclusiones del Tribunal Fiscal es que analizaremos con detenimiento la mencionada Resolución que trata si los gastos reparados por la Administración Tributaria, tales como: Retiro de bienes, Acciones cívicas y Donaciones, son considerados gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, es decir, si cumplen con el principio de causalidad establecido en el art. 37° del TUO de la LIR.

#### **a) Argumentos de la recurrente**

La recurrente sostiene que tiene derecho a deducir como gasto las entregas de bienes efectuadas a los pobladores de comunidades nativas, mal llamadas donaciones por la Administración Tributaria, ya que se originan como consecuencia de las responsabilidades que asume con su entorno social y que de no cumplir con ellas se podrían generar situaciones de conflicto que alterarían el desarrollo normal de sus operaciones.

Asimismo, precisa que la Administración Tributaria no comparte su criterio, puesto que no está en discusión que las entregas de bienes se realizaron, sino que para la Administración tales entregas constituyeron liberalidades.

Para ello cita la definición de liberalidad dada por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02675-5-2007, indicando que en su caso, la entrega de bienes no se realizó por motivos altruistas o de caridad. Asimismo, sostiene que es ilógica la exigencia de la Administración Tributaria en el sentido que solicite certificación policial de los hechos que pudieran acontecer en sus yacimientos o plantas, ya que en los lugares donde opera no hay presencia de la fuerza pública, siendo por ello que contrata servicios de vigilancia y seguridad.

Igualmente, menciona que el hecho que no se hayan presentado hechos de violencia en el año 2003, no debe ser óbice para que no se acepte la deducción.

Por último, sostiene que la Administración Tributaria tiene una visión del principio de causalidad bastante restrictiva respecto a que no existe obligación legal o contractual que sustente el gasto realizado, además de no ser acorde con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (Resolución N° 814-2-98), agregando que la adopción de medidas de apoyo a las comunidades nativas evita situaciones que puedan significar paralizaciones de sus operaciones, cuyas pérdidas económicas serían muy superiores a los egresos que involucra seguir con esa política.

**b) Argumentos de la SUNAT**

Por su parte, la Administración Tributaria se refiere que en la fiscalización iniciada a la recurrente se repararon una serie de gastos, entre ellos los denominados “acciones cívicas”, menciona que corresponden a las entregas efectuadas a los pobladores de las comunidades nativas, ya sea de medicinas, juguetes, gasolina, canastas, ropa, etc., respecto a las que no se observa que la recurrente haya demostrado la existencia de relación de causalidad ya que no presentó pruebas que acrediten la vinculación de tales donaciones con el giro del negocio, siendo que si bien la recurrente argumentó que se efectuaron los gastos para evitar que los pobladores entorpezcan la realización de sus operaciones en las instalaciones petroleras, no ha probado ello con documentos tales como denuncias policiales o pedidos de intervención fiscal. Agrega que los recortes periodísticos y copias de páginas web presentadas para acreditar las acciones de fuerza que tomaron los nativos no están referidos al ejercicio 2003 y el documento “Plan de Relaciones Comunitarias”, además de no mencionar fecha de elaboración, no contempla a la entrega de bienes como una acción a seguir, apreciándose en el numeral 7.4 que comprende únicamente programas de comunicación, consulta y empleo local.

Asimismo, indica que aun cuando el contribuyente hubiera acreditado el riesgo en la continuidad a sus operaciones, no se aprecia la existencia de obligación legal o contractual con respecto a las comunidades nativas, citando al respecto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°01932-5-2004 y 01424-5-2005.

Finalmente, concluye que los citados gastos son liberalidades, mencionando además que todo apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tiene la calidad de voluntario, no pudiendo ser condicionado por una deducción tributaria, pues de ser así se perdería el valor social y no se podría enmarcar a tal actividad como lo que se conoce en doctrina como “responsabilidad social”.

**c) Posición del Tribunal Fiscal**

Se reconoce la provisión como un gasto necesario, es decir los gastos destinados a evitar conflictos sociales son deducibles. Además el Tribunal reconoce el riesgo que puede existir para la empresa petrolera sobre la toma de sus operaciones y luego la paralización de sus actividades, sin embargo, debe ser latente, no siendo necesario que se materialice.

Además según la RTF, es relevante la existencia de un antecedente similar de conflicto o amenazas lo cual ocurrió en este caso que había motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso motivado la intervención de representantes del Gobierno Central.

Para el Tribunal Fiscal los gastos incurridos cumplen con el principio de causalidad por ser necesario para mantener la fuente productora de la renta, pues, el conflicto social pudo afectar el normal funcionamiento del yacimiento y demás instalaciones y resuelve revocar la resolución de intendencia de fecha 28 de noviembre de 2008.

El tema materia de análisis se enfoca en acreditar si se cumple con el principio de causalidad en cada uno de los rubros que fueron reparados por la Administración Tributaria que es la relación existente entre el

egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, 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.

Ahora bien, una vez analizado qué se entiende sobre el principio de causalidad y liberalidad del gasto, situándonos en el caso en concreto. A lo largo de la fiscalización y del procedimiento contencioso tributario, la recurrente ha señalado que la entrega de bienes o la prestación de servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que realiza sus operaciones están vinculadas con el giro del negocio debido a que ello se realizó como parte de programas de responsabilidad social, pero que también respondieron a un interés directo de la empresa, no altruista, de cuidar el cabal desarrollo de sus operaciones ante cualquier contingencia que le pudieran ocasionar los miembros de las comunidades beneficiadas, como en efecto lo habrían realizado en algunas oportunidades posteriores.

Cabe indicar que el caso analizado la Administración Tributaria no cuestiona la realidad de las operaciones, es decir, no niega que los bienes hayan sido entregados y los servicios prestados a los miembros de las comunidades nativas, sino que sostiene que ello fue realizado como una liberalidad por parte de la recurrente.

Es así que tomando en cuenta los criterios del Tribunal Fiscal antes citados, se tiene que contrariamente a lo sostenido por la Administración Tributaria, 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.

Por lo tanto, el Tribunal Fiscal establece que se considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien el período objeto de revisión no se habría producido la toma de los pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era latente tal es así que en períodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto.

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 erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades o pozos o yacimientos.

En relación a la presión y amenazas de conflictos sociales, si bien constituye una medida de presión hay que tener en cuenta los conceptos desarrollados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01153-5-2003, donde al analizarse si eran deducibles los gastos efectuados por la recurrente por concepto de servicios de seguridad prestados por la Policía Nacional y el Ejército Peruano, con el fin de lograr protección contra posibles ataques terroristas, el Tribunal señaló lo siguiente:

(...) la amenaza terrorista en la zona y específicamente para la recurrente era latente, por lo que no puede medirse el criterio de razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo atentado terrorista en el distrito de Parcoy.

Bajo este criterio, no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguro hizo una empresa, porque en el

momento de la fiscalización (que es posterior) se estableció que no se produjeron siniestros que obligaron a su uso.

En conclusión, de acuerdo a todo lo analizado por el Tribunal Fiscal consideramos que sí se encuentra acreditada la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente.

### **3.2.3 Casuística Fiscal más reciente - RTT 18397-10-2013**

Esta Resolución del Tribunal resulta ser muy ilustrativa para fines de mi trabajo ya que se trata de dos temas muy comunes en la industria minera y sobre los cuales la Administración Tributaria había revisado y reparado en el proceso de fiscalización del ejercicio gravable 2006, así tenemos:

#### **a) Mantenimiento de Carreteras**

Es el caso de una empresa minera que ha realizado gastos por el mantenimiento de parte de la carretera pública la cual se utiliza como vía de tránsito entre su campamento y el puerto en la costa desde traslada sus materiales. Por la lectura de la RTF es el mismo tramo de la carretera que fue cuestionado por la Administración Tributaria y ratificado por el Tribunal en la RTF 4807-1-2006 y resuelto con el Expediente de Casación 2743-2009 y la RTF No. 08917-5-2012 y analizado ampliamente en el numeral 3.2.1.

El contribuyente señala que se por ser una empresa que comercializa minerales necesita contar con vías seguras de acceso y de salida de su campamento ubicado en la sierra alta del Sur hacia el puerto de embarque desde también traslada insumos necesarios para sus operaciones seguras más aún teniendo en cuenta que de haber un accidente por falta de mantenimiento de la carretera podría originarle pérdidas económicas.

Como parte de sus alegatos invocó el fallo de la Sentencia de -Casación Nro. 2743-2009 que resolvió la demanda contencioso –administrativa que interpuso el contribuyente contra la RTF Nro.04807-1-2006 cuyo gasto de mantenimiento de la misma carretera fue observada por la

Administración y ratificada por el TF. El Poder Judicial señaló que los egresos deducidos constituían gastos deducibles por tratarse de gastos necesarios y normales y no constituyen liberalidades ordenando que el TF emitiera una nueva resolución. El TF emitió la RTF 08917-5-2012 revocando el reparo al considerar que la sentencia había concluido que se cumplía con el principio de causalidad. En esa línea solicitó que el TF se pronuncie en sentido similar y levante el reparo de la SUNAT. Como vemos la empresa minera se basa en el caso anterior ya que se trata del gasto de mantenimiento de la misma carretera.

Por su parte la SUNAT señala que en línea con la RTF Nro. 1932-5-2004 se ha señalado que los gastos de mantenimiento de carreteras sólo serán deducibles cuando tengan el carácter de extraordinarios e indispensable para el transporte de bienes a sus plantas, lo cual no es el caso y corresponde a actividad de competencia estatal e invoca el fallo de la RTF 4807-1-2006 y los gastos constituyen una liberalidad.

Para la Administración se trata de un gasto ordinario de mantenimiento de vías públicas y no constituye actividad típica de los titulares mineras.

Al igual que el caso anterior se le solicita la aprobación del Sector para ser calificada como obra de infraestructura pública al amparo del art. 72 de la Ley General de Minería.

Aquí es conveniente cuestionarnos, ante el mismo hecho económico y ya teniendo conocimiento pleno de la posición del Poder Judicial en instancias de Casación es válido que la SUNAT siga cuestionando el gasto?

Finalmente el TF en línea con las consideraciones de la Sentencia de Casación en la que los gastos por el mantenimiento de carreteras con el fin de mantener o mejorarla sí resultaban deducibles, considera que se deben pronunciar en el mismo sentido que la RTF 08917-5-2012, es decir que los gastos destinados al mejoramiento de la carretera si

resultaban deducibles revocando el reparo realizado por la Administración Tributaria.

#### **b) Convenios con Comunidades y Municipios**

La controversia radica en las entregas de dinero que se efectuaron en cumplimiento de convenios marco suscritos con las comunidades campesinas ubicadas en el área de influencia de su yacimiento minero, las mismas que debieran considerarse sino más bien obligaciones de carácter contractual.

Según Convenio Marco por el Desarrollo de la Provincia celebrado con el Municipio Provincial y el Ministerio de Energía y Minas la empresa se comprometió a contribuir con hasta un máximo del 3% de sus utilidades antes de impuesto y como mínimo con un monto fijo anual de un millón y medio de dólares, para el desarrollo de la provincia, incluyendo las comunidades de su entorno.

Asimismo la empresa con el fin de desarrollar la total normalidad sus actividades productivas y en aras de tener paz social con las comunidades aledañas a su centro de operaciones la compañía minera suscribió convenios marcos con distintas municipalidades, mediante las cuales se obligó a realizar diversas donaciones a las comunidades y municipalidades con la finalidad de evitar interrupción de sus operaciones.

Además la empresa minera señalaba que en el supuesto que la Administración considere que las erogaciones en cuestión constituyen donaciones, las mismas cumplen con las formalidades legales para su deducibilidad de conformidad con lo previsto en el inciso 20 del artículo 9 de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley Nro. 27972, aceptar donaciones, legados o cualquier otra liberalidad.

Por su lado la Administración Tributaria considera que las erogaciones realizadas por concepto del convenio marco celebrado con el Municipio Provincial y un representante del Ministerio de Energía y Minas para el

desarrollo provincial no resultan deducibles por constituir liberalidades.

Asimismo señala que el Convenio tenía por finalidad la ejecución de proyectos y/o construcciones de infraestructura pública para el desarrollo sostenible de dicha provincia, así como el desarrollo de programas y proyectos de carácter educativo, cultural, deportivo, productivo, social y ambiental, las cuales no guardan relación con la generación y/o mantenimiento de la renta de la recurrente, por lo que no resulta aceptable su deducción por tratarse de donaciones y de ser el caso de donaciones no ha exhibido las resoluciones supremas correspondientes tal como lo establece el Reglamento de LIR.

Por su parte el Tribunal hace un desarrollo de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y de las obligaciones legales sobre aspectos socioambientales aplicables a los titulares de las actividades mineras para sostener que los gastos efectuados 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 titular minero 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 LIR.

Además el Tribunal además señala que con las RTF's 1932-5-2004 y 1424-5-2005 ya se había manifestado que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social resultaban deducibles en tanto que los se encontrasen debidamente acreditados, y además se constate de los correspondientes contratos la referida obligación.

En esta parte concluye que en base a reiterada jurisprudencia se requerir que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la

renta generada, corresponde evaluar la necesidad del gasto en cada caso considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

En relación a posición de considerar dichas erogaciones como actos de donaciones sostenida por Administración, el Tribunal hace un análisis de los alcances del Convenio, entre ellas el numeral 5.4 de la cláusula quinta, que dice:

La provincia de Espinar reconoce la importancia del funcionamiento de la empresa minera en la zona y la trascendencia de su presencia implica en su desarrollo sostenible por lo cual, mediante el presente documento se compromete a contribuir activamente con el funcionamiento total de las operaciones respetando y garantizando el normal desarrollo de sus actividades

En esa línea el Tribunal considera que el referido Convenio es la materialización del compromiso asumido previamente por la empresa con motivo del otorgamiento de la concesión por lo que las erogaciones no constituyen cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte de los beneficiarios de dicho Convenio, los que son representados por el Estado Peruano lo que se enmarca dentro de la exigencia constitucional de actuar con responsabilidad social empresarial, y por tanto se verifica la relación de causalidad.

En consecuencia se trata de gastos de responsabilidad social que cumplen el requisito de la causalidad y no se trata de donaciones o actos de liberalidad, es decir actos de generosidad sin esperar recompensa y no corresponde acreditar las entregas como acto de Donación a Entidades del Sector Público.

Finalmente, como vemos esta Resolución del Tribunal Fiscal señala que los gastos de responsabilidad social cumplen con el principio de causalidad ya que las erogaciones, siempre debidamente acreditadas se han realizado en cumplimiento del compromiso asumido por la empresa minera con el mismo Estado con motivo del otorgamiento de la concesión al titular minero.

Asimismo podemos decir que es muy importante que los Convenios y/o Acuerdos señalen claramente los compromisos de las comunidades en favor del normal desarrollo de las operaciones mineras de tal forma que se pueda acreditar que la entregas, las erogaciones comprometidas no son actos de generosidad o de alguna forma establecer que la compañía espera recompensa que viene a ser la tranquilidad social para el normal desarrollo de sus operaciones mineras.

#### **3.2.4 Casuística Fiscal más reciente - RTT -10504-1-2013 –Mantenimiento de carreteras**

Se trata del mantenimiento y reparación de carreteras dentro de la zona de operaciones y carreteras que sirve para el de transporte de sus minerales que son extraídos de las concesiones mineras hacia el puerto de embarque y cuyo gasto ha sido observado por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003.

La empresa minera señala que en línea con lo expuesto por el Tribunal en la RTF 05732-5-2003 referida a la reparación y rehabilitación de carreteras y vías de acceso en el sentido que dichos gastos serían deducibles en la medida que sean permanentes y extraordinarios señaló que los gastos realizados gastos tenían la naturaleza de permanente porque era ruta obligada de salida de la zona de operación al puerto de embarque y a la vez extraordinario porque únicamente se realizó en el ejercicio 2004 y en tal sentido al estar directamente vinculados a su proceso productivo y por tanto a la generación de rentas gravadas se cumple con el principio de causalidad.

Asimismo el contribuyente manifiesta que se debe tener en cuenta el criterio recogido en la RTF No. 08917-5-2012, discutido en la RTF 4807-1-2006 y resuelto en la Sentencia de Casación Nro.2743-2009, según la cual el mantenimiento de carreteras no está comprendido en las obras de infraestructura pública por lo que no requiere aprobación de la Ministerio de Energía y Minas reconociendo que el gasto por mantenimiento está ligado a la actividad minera y de no haber realizado el mantenimiento hubiera incurrido en mayores costos de transporte. Igualmente hace referencia al fallo de la Corte Suprema Nro. 600-2007 en la cual se acepta

el gasto de mantenimiento de un canal que servía a la empresa hidroeléctrica y a la colectividad.

Para la Administración Tributaria los gastos de parchado y sello asfáltico se trata de actos de liberalidad ya que se trata de gastos en terrenos de propiedad de Estado, siendo por tanto obras construídas sobre bienes de uso público por lo que debieron contar con la calificación del MEM como infraestructura pública. Asimismo señalaba que el desembolso era mayor a  $\frac{1}{4}$  de una UIT por lo que debieron activarse. Por otro lado la Administración señala que si bien en la RTF 08917-5-2012 se ha señalado que los gastos de mantenimiento y mejoramiento de carreteras cumplen con el principio de causalidad, dicho criterio no es vinculante para el presente caso, toda vez que la RTF se emitió en cumplimiento de la Sentencia de Casación respecto de la demanda contencioso administrativa.

Por su parte el Tribunal Fiscal señaló, en principio, que por la información que obra en el expediente no se verifica que se trate de obras de infraestructura pública por lo que no correspondía la calificación y aprobación del Sector como tal.

En relación a la causalidad señala que para un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad gravada y que el principio de causalidad es de carácter amplio pues se permite la deducción de desembolsos que no guarden relación de manera directa. \*

El Tribunal recogiendo precedentes de las RTF's 13558-3-2009, 4807-1-2006 y 1932-5-2004 señala que dichos gastos deben tener carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de sus bienes y no tratarse de un obra de infraestructura en beneficio de la comunidad a cargo del Estado pues en ese caso se trata de una liberalidad.

En relación a la invocación del contribuyente de la RTF 05732-5-2003 el Tribunal manifiesta que en ese caso era necesario determinar que los gastos de mantenimiento de carreteras eran indispensables y extraordinarios para el traslado de minerales, poniendo como ejemplo el Fenómeno del Niño.

Por la documentación expuesta las obras realizadas corresponden a actividades periódicas de conservación de vías, no tienen carácter de extraordinario y deberían ser efectuado por Provías, entidad encargada del Estado para el mantenimiento y seguridad de las carreteras.

El Tribunal concluye que la empresa minera asumió el gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que correspondía ser efectuado por un tercero (Provías) por lo que considera que se trata de una liberalidad y en consecuencia ratifica que se trata de un gasto no deducible.

En relación al argumento de la recurrente respecto de que:

(...) los gastos efectuados fueron indispensables debido a que la carretera a la que se le ha dado mantenimiento y reparación es la única utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, debe indicarse que ello no enerva que los gastos asumidos por la recurrente correspondan a un gasto de mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero, lo que constituye un acto de liberalidad de la empresa.

En relación a la referencia que hace la empresa a al RTF 08917-5-2012 en la que se habría establecido que el gasto por labor de mantenimiento de carreteras están ligados a la actividad minera y cumplen con el principio de causalidad el Tribunal señala:

(...) es necesario precisar que dicha resolución se limita a dar cumplimiento al mandato del Poder Judicial respecto del procedimiento demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 04807-1-2006, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, contenido en la Sentencia de 5 de mayo de 2009 emitida en la Apelación No. 2952-2008 –Lima (...) ordenó a este Tribunal que emitiera nuevo pronunciamiento de conformidad con las consideraciones establecidas en la indicada sentencia.

(...) en tal sentido, en la Resolución Nro, 08917-5-2012 al emitir nuevo pronunciamiento respecto del reparo al crédito fiscal por los gastos efectuados por el servicio de mantenimiento de carreteras (...) no se ha modificado el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la jurisprudencia citada en los considerandos precedentes, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente. (el subrayado es nuestro)

Como se puede apreciar el Tribunal confirma la posición sostenida en la RTF 4807-1-2006 que se trata de una liberalidad por tratarse de una

mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero (Provías) y que no se trata de un mantenimiento extraordinario.

Además señala que la RTF 08917-5-2012 no ha cambiado la posición del Tribunal ya que se emitió como Resolución de Cumplimiento según la decisión del Poder Judicial que resolvió el proceso contencioso administrativo de la RTF 4807-1-2006 por tanto no se puede aplicar como precedente.

En resumen, para el mismo caso en cuestión la posición del Tribunal Fiscal sigue siendo la misma por tanto el contribuyente se ve forzado a llevar cada caso y por cada ejercicio al proceso contencioso administrativo donde el contribuyente luego de un dilatado proceso judicial obtendrá un resultado favorable.

Por eso se cuestiona? Es necesario llegar a un proceso contencioso administrativo respecto de un mismo tipo de gasto?

Finalmente en relación al pronunciamiento del Poder Judicial en la Sentencia del Expediente Nro. 600-2007 que también los hemos analizado en la cual se acepta el gasto de mantenimiento de un canal que servía a la empresa hidroeléctrica y a la vez a la colectividad el Tribunal señaló:

(...) cabe indicar que de acuerdo con el artículo 34 de la Ley 27584, modificado por el Decreto Legislativo No. 1068, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, el citado pronunciamiento no resulta aplicable al caso de autos pues sólo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 14909-3-2011 y 16461-3-2011, entre otras.

Como se puede apreciar si bien el Poder Judicial está considerando que los gastos son deducibles cuanto tienen una relación aunque no sea directa, sin embargo, el Tribunal Fiscal señala que dichos fallos son vinculantes sólo para los órganos del Poder Judicial.

Aquí una vez más tenemos nuestros cuestionamientos, hay que llegar hasta el Poder Judicial para resolver estas controversias?

### **3.2.5 Casuística Fiscal-RTT 09478-1-2013 –Mantenimiento de carreteras**

Se trata del mantenimiento y reparación de carreteras tanto dentro del área de operaciones y mantenimiento de vías públicas que sirven para el transporte de sus minerales que son extraídos de las concesiones mineras hacia el puerto de embarque y que la Administración ha revisado en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2002 y que ha reparado por considerar que se trata de actos de liberalidad por no contar con resolución del sector correspondiente.

Esta RTF resuelve la misma situación de controversia discutido en la RTF 10504-1-2013 sólo que referido al proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 del mismo contribuyente. Esta es una muestra de la carga procesal que generan estos procesos ya que por el mismo hecho económico ha tenido un proceso por los gastos incurridos en el ejercicios 2003 y el presente que es por ejercicio 2002.

En ese esquema, el Tribunal ha resuelto de la misma forma que la RTF 10504-1-2013, es decir concluye en que la empresa minera asumió el gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que correspondía ser efectuado por un tercero (Provías) por lo que se trata de un acto de liberalidad.

Adicionalmente ha mencionado dos puntos que merece comentar, el primero referido a la invocación de la RTF Nro. 01424-5-2005 que la hemos analizado que se reconoce los gastos de responsabilidad social y donde el Tribunal acepta como causales el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas de responsabilidad social y protección del medio ambiente, pero que no aplica para el presente caso. En todo caso sí es muy favorable la referencia que hace el Tribunal al criterio amplio manifestado en la RTF 01424-5-2005.

## **3.3 Pronunciamientos del Poder Judicial: Gastos sociales en Minería**

### **3.3.1 Sentencia de Casación Nro. 2743-2009–Mantenimiento de carreteras**

Esta es la posición más conocida y clara del Poder Judicial sobre la deducibilidad de este tipo de gastos. Se trata precisamente del caso más

conocido y/o difundido por las posiciones que habían adoptado la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal y que el contribuyente llevó hasta instancias judiciales.

Según el contribuyente los gastos incurridos como consecuencia de trabajos de construcción para el mejoramiento de carreteras, 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.

El TF rechazó la deducción argumentando que no se trataba de obras extraordinarias sino de un mantenimiento ordinario, con lo cual se trata de una liberalidad a favor de Provías, que es la institución estatal que tiene a su cargo el mantenimiento de las carreteras.

La Compañía interpuso una demanda contencioso administrativa contra el fallo del TF y el Poder Judicial mediante sentencia del 05 de mayo de 2009 resolvió revocar la apelada y ordenó que el Tribunal emitiera una nueva resolución en relación con los gastos efectuados por la empresa demandante los que considera deducibles para efectos del Impuesto a la Renta y por consiguiente deben ser reconocidos como crédito fiscal del Impuesto a las Ventas.

Posteriormente se emitió la Sentencia de Casación Nro. 2743-2009 de fecha 24.09.2010 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30.09.2011 en la que señala que el Principio de Causalidad no debe interpretarse en sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

En dicha Sentencia se desestima las exigencias de la resolución del Tribunal Fiscal porque no están contenidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La Sentencia concluye como sigue:

Los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos del 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 generadores 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 del Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta, lo que descarta un ánimo de liberalidad de la empresa.

Posteriormente el Tribunal Fiscal mediante la RTF No. 08917-5-2012 del 08 de junio de 2012 en cumplimiento de la Sentencia del Poder Judicial del 05 de mayo de 2009 que concluye que los gastos cumplen con el principio de causalidad y por ello generan crédito fiscal, dispone que se revoken las apeladas y se dejen sin efecto los valores emitidos.

Como podemos apreciar la posición del Poder Judicial considera que el principio de causalidad se debe interpretar en sentido amplio y por tanto los gastos de mantenimiento son necesarios porque contribuyen a la realización de las operaciones de la empresa y su incidencia en la obtención de los ingresos gravados.

### **3.3.2 Sentencia 2565-2008 - Mantenimiento de canal de agua**

Para fines de nuestro análisis tenemos otro caso donde el Poder Judicial mediante Sentencia de Casación ha ratificado la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social, se trata de la Sentencia 2565-2008 que ratificó la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema Exp. 600-2007, como sigue:

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 la empresa.

Como vemos el Poder Judicial en esta sentencia concluye que los gastos son deducibles porque contribuye a la generación de la renta gravada ratificando

además que de tratarse de liberalidades no serían deducibles, posición con la cual estamos plenamente de acuerdo.

### **3.4 Pronunciamientos del Tribunal Constitucional**

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado expresamente sobre los gastos realizados por las empresas mineras, sin embargo sí ha desarrollado el concepto de responsabilidad social, así tenemos que en cuanto a la relevancia de la responsabilidad social empresarial, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia No.0048-2004/AI-TC, lo siguiente:

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 (...). En el caso del medio ambiente, la responsabilidad social debe implicar el mantenimiento de un enfoque preventivo que favorezca su conservación; el fomento de iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental; el fomento de inversiones en pro de las comunidades afincadas en el área de explotación; la búsqueda del desarrollo y la difusión de tecnologías compatibles con la conservación del ambiente, entre otras.

Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir 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 de Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible.

Es conveniente precisar que el TC analizó este tema en la solicitud de inconstitucionalidad de la Ley de la Regalía Minera, no fue específicamente por un tema de responsabilidad social, sin embargo, es importante conocer el desarrollo jurisprudencial que ha hecho el TC respecto la responsabilidad social de las empresas.

Luego tenemos que el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el expediente No.1752-2004-AA/TC, lo siguiente:

El concepto de responsabilidad social de la empresa que, por ejemplo, se maneja en las instituciones de la Unión Europea alude a la relación de las empresas con las preocupaciones sociales y medioambientales a

través de sus actividades comerciales. En el caso de Depósitos Químicos S.A., esta vinculación es clara por las actividades que realiza. 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 conforme al artículo 59 de la Constitución, el Estado estimula la creación de la riqueza y la libertad de empresa, comercio e industria. Éstas se ejercen en una economía social de mercado según lo dispone el artículo 58 de la Constitución. Al respecto, este Colegiado considera que la responsabilidad social de la empresa es plenamente compatible con las disposiciones constitucionales citadas.

Bajo esta concepción se puede entender que la responsabilidad social busca que la empresa privada lleve a cabo iniciativas tales como entregas de bienes o prestación de servicios a favor de las comunidades de las zonas donde se realizan las actividades, para así tener buenas relaciones con la comunidad, toda vez que uno de los principales riesgos que amenaza la sostenibilidad de una empresa proviene de su integración y convivencia con la comunidad.

Como podemos apreciar el TC ha determinado claramente los alcances de la responsabilidad social de las empresas, estableciendo que representa una obligación para ellas. Señala que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente con 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 y de la buena vecindad impulsados por el propio titular de las operaciones, con arreglo a lo previsto en el artículo 78 de la Ley No. 28611 – Ley General del Ambiente que a la letra dice:

Artículo 78.- De la responsabilidad social de la empresa  
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.

Siguiendo con la posición del Tribunal Constitucional tenemos el Expediente Nro. 03343-2007-PA/TC del 19 de febrero de 2009 sobre un recurso de amparo

desarrolló los conceptos sobre medio ambiente y responsabilidad social de las empresas, como sigue:

En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y de desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa”.

“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.

Igualmente es conveniente citar la sentencia recaída en el Expediente N° 001-2012-AI/TC de 17 de abril de 2012 dicho Colegiado Constitucional subrayó:

(...) 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 (el subrayado es nuestro)

Hay que tener en cuenta que la Constitución no prohíbe que la empresa pueda realizar actividad extractiva de recursos naturales; lo que señala nuestra Carta Magna es que las actividades extractivas se realicen en equilibrio con el entorno y con el resto del espacio que configura el soporte de vida y de riqueza natural y cultural. De lo contrario, si la actividad empresarial genera pasivos ambientales, se habrá cumplido seguramente con la finalidad de lucro; pero a un costo que el Estado y la sociedad en su conjunto no podrían soportar.

### **3.5 Legislación aplicable a la Actividades Mineras**

En esta parte de mi trabajo haré un recuento de la legislación del sector minero que nos servirá de base para conocer las obligaciones legales a que están sujetos los titulares de las actividades mineras y que nos ayudarán a sustentar su deducibilidad para efectos fiscales, como sigue:

- ✓ Ley General de Minería

- Reglamento de Procedimientos mineros
- ✓ Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales
- ✓ Ley General del Ambiente
- ✓ Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental
- ✓ Norma Reglamentaria de la Ley General de Minería y Normas Ambientales

### 3.5.1 Ley General de Minería

El Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo No. 014-092-EM comprende todo lo relativo al aprovechamiento de las sustancias y recursos minerales estableciendo que las actividades de exploración, explotación, labor general, beneficio y transporte minero se realiza exclusivamente bajo el sistema de concesiones al que se accede según procedimientos que están normas regulados en la Ley y sus normas reglamentarias y que son de orden público.

Según la Ley, el Registro Público de Minería es el organismo que se encarga de registrar y resolver sobre las solicitudes de petitorios mineros y otorgar el título de las concesiones mineras y el procedimiento ordinario para el otorgamiento de las concesiones mineras, entre otros procedimientos mineros, se encuentra regulado en el Título Décimo Segundo de la Ley.

#### ✓ Ley General de Minería y Reglamento de Procedimientos Mineros

En esa línea tenemos el Reglamento de Procedimientos Mineros aprobado por Decreto Supremo No 018-92-EM que en su artículo 17° se señala los requisitos que se debe observar para un petitorio y entre ellos tenemos el inciso i) que fue incorporado por el DS No 042-2003 publicado el 13.12.2003 donde se obliga a presentar el:

Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada del petionario mediante el cual se compromete, entre los seis compromisos, a:(...) lograr con las poblaciones del área de influencia de la operación minera una institucionalidad para el desarrollo local en caso se inicie la explotación del recurso, elaborando al estudios y colaborando en la creación de oportunidades de desarrollo más allá de la vida de la actividad minera. (el subrayado es nuestro).

Esta obligación fue incorporada desde diciembre del año 2003 y se invoca el artículo de la Ley Nro. 26821 que señala que el Estado debe cuidar que el aprovechamiento de los recursos naturales se realice en armonía con el bien común, el respeto al medio ambiente y al entorno social procurando el desarrollo económico y mejoramiento del bienestar social del país.

Asimismo en los considerandos de la norma se menciona que como parte de la política del Gobierno los proyectos mineros deben relacionarse desde el inicio con las poblaciones locales, promoviendo alianzas que permitan la contratación y capacitación de la mano de obra local, la utilización de bienes y servicios de la zona y la ejecución de obras de beneficio social, lo cual debemos remarcar que se obliga a los titulares mineros a comprometerse y a realizar obras de apoyo social.

Esta misma norma estableció asimismo la obligación de presentar una Declaración Anual como máximo hasta el 30 de setiembre de cada año sobre las actividades de desarrollo sostenible realizadas en el ejercicio anterior.

Posteriormente el 18 de agosto de 2010 se publicó el Decreto Supremo No. 052-2010-EM que amplía los alcances de los compromisos contenidos en el DS 042-2003 con la finalidad que las actividades de los titulares mineros contribuya a una mejor calidad de vida de las poblaciones involucradas en las actividades mineras y estableciendo que estos compromisos se reflejen en la presentación de los estudios ambientales para lo cual se crea un correlato entre los planes de relaciones comunitarias y los estudios ambientales.

Este Decreto Supremo considera que los seis compromisos señalados en el DS 042-2003 se constituyen en requisito para la presentación de la solicitud de petitorio minero y para la solicitud de concesión de beneficio y se establece la obligación para todos los titulares de la actividad minera, de reflejar el compromiso previo en los respectivos Estudios de Impacto Ambiental (EIA) y de presentar un informe escrito

como declaración jurada anual, sobre las actividades de desarrollo sostenible realizadas en el ejercicio anterior.

Por considerar de mucho interés para los fines de mi trabajo considero muy importante transcribir los párrafos más importantes del nuevo literal i) del numeral 1) del artículo 17 del Reglamento de Procedimientos Mineros que se agregó con el DS Nro. 052-2010, referidos al requisito para la presentación de la solicitud de petitorio minero:

- i) Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada del petionario, mediante el cual se compromete a:
  - a) Enfoque de Desarrollo Sostenible  
Contribuir al desarrollo sostenible de la población ubicada en el área de influencia de la actividad minera, procurando de manera conjunta con ella, el desarrollo y el fortalecimiento de la institucionalidad local, principalmente y la articulación con los proyectos de desarrollo productivo, que conlleven a la diversificación económica y la sostenibilidad local más allá de la vida útil de las actividades mineras (el subrayado es nuestro)
  - b) Excelencia Ambiental y Social  
Realizar las actividades mineras en el marco de la política ambiental del Estado, en su interdependencia con el entorno social, buscando la gestión social y ambiental con excelencia y el uso y manejo responsable de los recursos naturales para impulsar el desarrollo sostenible
  - c) Cumplimiento de Acuerdos  
Cumplir con los compromisos sociales asumidos en convenios, actas, contratos y estudios ambientales (el subrayado es nuestro)
  - c) Relacionamiento Responsable  
Respetar a las personas e instituciones, autoridades, cultura y costumbres locales. Promover acciones que fortalezcan la confianza entre los actores involucrados con la actividad minera, a través del establecimiento y vigencia de procesos participativos y favoreciéndose la prevención y gestión de conflictos y la utilización de mecanismos alternativos de solución de conflictos. (el subrayado es nuestro)

Asimismo en lo que se refiere al cumplimiento de los principios en los estudios ambientales, esta norma estableció que:

Los estudios ambientales para la realización de actividades mineras deberán contener los planes o programas a través de los cuales se detallen las actividades para el cumplimiento de los compromisos señalados en el artículo 1 del presente decreto supremo. Las propuestas y el detalle de las actividades a desarrollar, estarán en función a las características y alcance del proyecto y a las características de la población, considerando una clara identificación de la población involucrada, cronogramas de ejecución, responsabilidades y montos estimados de inversión. El Ministerio de Energía y Minas establece criterios más específicos en las Guías Ambientales o de Relaciones Comunitarias correspondientes.

Esta norma asimismo confirma que todos los titulares de las actividades mineras, sin importar el ciclo o fase en que se encuentren, deben presentar obligatoriamente anualmente una declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible.

Al respecto, es necesario precisar que mediante la Resolución Ministerial No 192-2008-EM se aprobó el Formato de Declaración Jurada Anual de Actividades de Desarrollo Sostenible a que se refería el DS No 042-2003-EM (entiéndase luego, el DS Nro. 052-2010) y se establece que dicha declaración se presentará como Anexo IV de la Declaración Anual Consolidada (DAC).

\* Para visualizar el nivel de información que se debe reportar en la DAC, debo mencionar que el referido Anexo comprende el Balance Social – Inversión Ejecutada en los rubros de Educación, Salud, Nutrición, Gestión Ambiental, Empleo, Local, Economía Local, Infraestructura Básica, Desarrollo y Fortalecimiento de las Capacidades de Gestión de Instituciones Locales y Promoción de la Cultura.

### **3.5.2 Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales**

Considero conveniente mencionar que en nuestra marco legislativo tenemos la Ley No. 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los

Recursos Naturales, norma que tiene como objetivo la promoción y regulación del aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, renovables, y no renovables que busca establecer el marco adecuado para fomentar la inversión, procurando un equilibrio entre el crecimiento económico, la preservación del medio ambiente y los recursos naturales y el desarrollo integral de la persona.

La Ley en su artículo 8 De los Límites al otorgamiento y aprovechamiento sostenible de los recursos, señala:

El Estado vela para que el otorgamiento del derecho de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales se realice en armonía con el interés de la Nación, el bien común y dentro de los límites y principios establecidos en la presente ley, en las leyes especiales y en las normas reglamentarias sobre la materia.

Con esta norma el Estado propicia que el aprovechamiento de los recursos naturales, entre ellos los minerales, se deba realizar en un marco de desarrollo sostenible con el respeto al medio ambiente y el entorno social y mediante mecanismos de diálogo y de participación de la población.

Considero conveniente mencionar esta Ley Orgánica porque establece el marco general para las normas reglamentarias específicas para las actividades mineras plasmadas en el DS Nro. 042-2003 que incorporó la obligación del “Compromiso Previo” dentro del Reglamento de Procedimientos Mineros aprobado por DS Nro. 018-92-EM que regula todos los procedimientos administrativos contemplados en la Ley General de Minería y que posteriormente fue modificado por el DS Nro. 052-2010 y que las hemos desarrollando ampliamente en el punto anterior.

### **3.5.3 Ley General del Ambiente**

En principio tenemos la Ley No.28611 Ley General del Ambiente que en su artículo 1 consagra que es la norma ordenadora del marco normativo legal para la gestión ambiental en el Perú. Establece los principios y normas básicas para asegurar el efectivo ejercicio del derecho a un ambiente saludable, equilibrado y adecuado para el pleno desarrollo de la vida, así como el cumplimiento del deber de contribuir a una efectiva gestión

ambiental y de proteger el ambiente, así como sus componentes, con el objetivo de mejorar la calidad de vida de la población y lograr el desarrollo sostenible del país.

Las disposiciones contenidas en la presente Ley, así como en sus normas complementarias y reglamentarias, son de obligatorio cumplimiento para toda persona natural o jurídica, pública o privada, dentro del territorio nacional, el cual comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo, lacustre, hidrológico e hidrogeológico y el espacio aéreo.

En esa línea, el artículo 78 de la Ley General del Ambiente, Ley No.28611, denominado "De la responsabilidad social de la empresa", establece 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.

#### **3.5.4 Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental**

Mediante la Ley 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental, publicada el 23 de abril de 2001 se crea el Sistema como una herramienta multisectorial sobre la gestión ambiental y de carácter preventivo con la finalidad de la preservación del medio ambiente y la protección de la salud de la población.

Posteriormente diversos artículos de esta Ley fueron modificados por el Decreto Legislativo Nro. 1078 publicado el 28 de junio de 2008.

En ese orden de ideas, pasaremos a citar ya analizar los artículos más relevantes para fines de nuestro trabajo.

En principio citaremos el artículo 1 sobre el Objeto de la Ley y se establece que:

La presente Ley tiene por finalidad:

- a) La creación del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental (SEIA) como un sistema único y coordinado de identificación, prevención, supervisión, control y corrección anticipada de los impactos ambientales negativos derivados de

las acciones humanas expresadas por medio del proyecto de inversión.

- b) El establecimiento de un proceso uniforme que comprenda los requerimientos, etapas, y alcances de las evaluaciones del impacto ambiental de proyectos de inversión.
- c) El establecimiento de los mecanismos que aseguren la participación ciudadana en el proceso de evaluación de impacto ambiental.

Como vemos la Ley crea el sistema único de control y monitoreo de los impactos ambientales producto de las inversiones y establece el aseguramiento de la participación de la ciudadanía en el proceso de evaluación ambiental.

En el Artículo 2° referido al Ámbito de la Ley, se establece que:

Quedan comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley las políticas, planes y programas de nivel nacional, regional y local que puedan originar implicancias ambientales significativas así como los proyectos de inversión pública, privada o de capital mixto que impliquen actividades, construcciones, obras u otras actividades comerciales y de servicios que puedan causar impactos ambientales negativos”.

Se señala además que el Reglamento señalará los proyectos y las actividades comerciales y de servicios que se sujetarán a la presente disposición.

En lo que corresponde a la Obligatoriedad de la certificación ambiental en el artículo 3 se señala:

No podrán iniciarse proyectos ni actividades de servicio y comercio referidos en el artículo 2 y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental contenida en la Resolución expedida por la respectiva autoridad competente.

En el Artículo 4 de la Ley 27446 se categorizan los proyectos según el riesgo ambiental y se establece lo siguiente:

4.1 Toda acción comprendida en el listado de inclusión que establezca el Reglamento, según lo previsto en el Artículo 2 de la presente Ley, respecto de la cual se solicite su certificación ambiental, deberá ser clasificada en una de las siguientes categorías:

- a) Categoría I - Declaración de Impacto Ambiental (DIA).- Incluye aquellos proyectos cuya ejecución no origina impactos ambientales negativos de carácter significativo.
- b) Categoría II - Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado.- Incluye los proyectos cuya ejecución puede originar impactos ambientales moderados y cuyos efectos negativos pueden ser eliminados o minimizados mediante la adopción de medidas fácilmente aplicables.  
Los proyectos de esta categoría requerirán de un Estudio de Impacto Ambiental detallado (EIA-d).
- c) Categoría III - Estudio de Impacto Ambiental Detallado.- Incluye aquellos proyectos cuyas características, envergadura y/o localización, pueden producir impactos ambientales negativos significativos, cuantitativa o cualitativamente, requiriendo un análisis profundo para revisar sus impactos y proponer la estrategia de manejo ambiental correspondiente.  
Los proyectos de esta categoría requerirán de un Estudio de Impacto Ambiental detallado (EIA-d).

Posteriormente el Decreto Legislativo Nro. 1078 modificó el numeral 4.2 y adicionó el numeral 4.3, como sigue:

4.2. Esta clasificación deberá efectuarse siguiendo los criterios de protección ambiental establecidos en el artículo 5 de la presente ley. La autoridad competente podrá establecer criterios complementarios adicionales."

4.3. Corresponde al sector proponente aplicar una Evaluación Ambiental Estratégica - EAE, en el caso de propuestas de Política, Planes o Programas de desarrollo sectorial, regional y local susceptibles de originar implicaciones ambientales significativas. Dicha EAE dará lugar a la emisión de un Informe Ambiental por el MINAM que orientará la adecuada toma de decisiones que prevenga daños al ambiente

En lo que respecta a los criterios de protección ambiental tenemos que el artículo 5 ha establecido las autoridades competentes deberán tener en cuenta los criterios señalados en la Ley. Para fines didácticos se transcribe algunos de dichos criterios:

- a) (...) La protección de los recursos naturales, especialmente las aguas, el suelo, la flora y la fauna;
- b) La protección de los sistemas y estilos de vida de las comunidades;
- c) La protección de los espacios urbanos;

He transcrito estos criterios ya que como iremos viendo se constituyen de alguna manera en las obligaciones más importantes y propias para los proyectos de inversión y actividades mineras.

Siguiendo con el análisis legal tenemos que en artículo 10 se norma sobre el contenido de los Instrumentos de Gestión Ambiental, como sigue:

10.1 De conformidad con lo que establezca el Reglamento de la presente Ley y con los términos de referencia que en cada caso se aprueben; los estudios de impacto ambiental y, según corresponda, los demás instrumentos de gestión ambiental, deberán contener:

- a) Una descripción de la acción propuesta y los antecedentes de su área de influencia;
- b) (...) La estrategia de manejo ambiental o la definición de metas ambientales incluyendo, según el caso, el plan de manejo, el plan de contingencias, el plan de compensación y el plan de abandono o cierre;
- c) El plan de participación ciudadana de parte del mismo proponente;
- d) Los planes de seguimiento, vigilancia y control;
- e) La valorización económica del impacto ambiental;

Asimismo ha establecido disposiciones para la adecuada difusión de los instrumentos de gestión y la participación ciudadana a través de la intervención de la comunidad sobre los antecedentes y las acciones propuestas.

Asimismo la Ley ha señalado que se realizará una consulta formal durante la etapa de revisión de los estudios de impacto ambiental detallados y semidetallados los cuales deben estar a disposición del público en las sedes regionales y se someterá a una audiencia pública

Finalmente se dispone que el Ministerio del Ambiente a través del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA, será la responsable de efectuar la función de seguimiento, supervisión y control de la evaluación de impacto ambiental, aplicando las sanciones administrativas a los infractores.

En resumen, con esta Ley y su modificatoria se han generado obligaciones ambientales para los proyectos en general y por ende a los proyectos de

inversión minera a través de los programas de impacto ambiental los cuales son debidamente consultados con la ciudadanía, llámese comunidades aledañas y aprobadas por el Estado a través del Ministerio del Ambiente y el incumplimiento de los compromisos pactados en el programa generará sanciones administrativas para la empresa infractora.

Continuando con el desarrollo de las normas legales ambientales tenemos Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Impacto Ambiental aprobado por Decreto Supremo Nro.019-2009 MINAM publicado el 25 de setiembre de 2009.

A continuación mencionaremos las partes más importantes del Reglamento para los fines de nuestro trabajo:

Así tenemos que en su Artículo 15 se establece que toda persona natural o jurídica que pretenda desarrollar un proyecto de inversión susceptible de generar impactos ambientales negativos debe gestionar una Certificación Ambiental ante la Autoridad Competente que corresponda; siendo que:

(...) la desaprobación, improcedencia, inadmisibilidad o cualquier otra causa que implique la no obtención o la pérdida de la Certificación Ambiental, implica la imposibilidad legal de iniciar obras, ejecutar y continuar con el desarrollo del proyecto de inversión y que el incumplimiento de esta obligación está sujeto a sanciones.

Luego es conveniente citar el artículo 34 referido a los Impactos sociales donde se señala:

Entiéndase que toda referencia al impacto ambiental en el marco del SEIA comprende los impactos sociales que estuvieran relacionados, respecto de los cuales se deben considerar las medidas necesarias de acuerdo a cada proyecto de inversión, de modo que se asegure una gestión social adecuada, la transparencia de los procesos, la prevención de conflictos, así como la prevención, control, mitigación y eventual compensación e indemnización por los impactos sociales que se pudieran generar. (El subrayado es nuestro)

En la misma línea tenemos el Artículo 55 del Reglamento y en el segundo párrafo se establece,

(...) La Certificación Ambiental obliga al titular a cumplir con todas las obligaciones para prevenir, controlar, mitigar, rehabilitar,

compensar y manejar los impactos ambientales señaladas en el Estudio de Impacto Ambiental. Su incumplimiento está sujeto a sanciones administrativas e incluso puede ser causal de cancelación de la Certificación Ambiental. (El subrayado es nuestro)

Más adelante el artículo 71 referido a la Participación de las comunidades campesinas y nativas ha señalado que:

El Estado salvaguarda los derechos de las comunidades campesinas y nativas (...). Promueve la participación ciudadana efectiva de los pobladores que conforman estas comunidades, considerando el área de influencia del proyecto, la magnitud del mismo, la situación del entorno y otros aspectos relevantes, a fin de propiciar la definición de medidas que promuevan el mejor entendimiento entre las partes, así como el diseño y desarrollo del proyecto tomando en cuenta los principios y normas que rigen el SEIA, así como las medidas necesarias para prevenir, minimizar, controlar, mitigar, rehabilitar y compensar, según corresponda, los impactos y efectos negativos, así como los riesgos que se pudieran generar (...) (El subrayado es nuestro)

Posteriormente tenemos el Anexo II del Reglamento que señala que los proyectos susceptibles de causar impacto ambiental en cualquiera de sus fases de desarrollo, Indicados en el Anexo deben ser sometidos a una evaluación de impacto ambiental categoría I, II ó III, de acuerdo con los criterios específicos que establezca cada autoridad competente, en coordinación con el Ministerio del Ambiente.

En lo que corresponde a las inversiones en el Sector Minero el Reglamento ha establecido que el Ministerio de Energía y Minas es la autoridad competente respecto de los Proyectos de Exploración, Explotación, Beneficio y Almacenamiento de Concentrados de Minerales.

### **3.6 Norma Reglamentaria de Ley General de Minería y Normas Ambientales**

#### **3.6.1 Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero – Decreto Supremo Nro. 040-2014**

En principio diremos que con el Decreto Supremo N° 016-93-EM, se aprobó el Reglamento del Título Décimo Quinto del Texto Único Ordenado de la

Ley General de Minería, que regula la protección ambiental en la etapa de explotación minera; el cual fue posteriormente fue modificado por el Decreto Supremo N° 059-93-EM, el Decreto Supremo N° 058-99-EM, el Decreto Supremo N° 022-2002-EM y el Decreto Supremo N° 078-2009-EM y complementado con el Decreto Legislativo N° 1048, que precisa la regulación minera ambiental a los depósitos de almacenamiento de concentrados de minerales;

Posteriormente con el Decreto Supremo Nro. 040-2014 se aprobó el nuevo Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero, con la finalidad de actualizar integralmente las recientes y diversas disposiciones legales para articular la debida protección ambiental y social, la inclusión social y el bienestar de las poblaciones asentadas en el área de influencia de las actividades mineras y la promoción de la inversión privada, en un marco de seguridad jurídica y desarrollo sostenible y convivencia armoniosa, entre el Estado, los inversionistas del sector y la población aledaña a los proyectos mineros

Precisamente este nuevo Reglamento buscar concordar la Ley General de Minería aprobado por con las normas ambientales referidas anteriormente como la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, la Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), el Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental.

El Reglamento ha definido los conceptos de Influencia Directa e Indirecta que también revisaré en el Capítulo III, y además ya define la Influencia Social que precisamente me ayuda en mi trabajo, como sigue:

**Área de Influencia Directa:** Comprende el área del emplazamiento del proyecto o la unidad minera, entendida como la suma de espacios ocupados por los componentes principales de aquél y de las áreas impactadas directamente durante el ciclo de vida de la actividad minera .

**Área de Influencia Directa Ambiental:** comprende el área geográfica donde los impactos ambientales negativos y positivos de la actividad minera son continuos y significativos.

**Área de Influencia Directa Social:** comprende a la población y/o área geográfica que es afectada directamente por los impactos socioambientales de la actividad minera (el subrayado es nuestro)

**Área de Influencia Indirecta:** Comprende los espacios localizados fuera del área de influencia directa, el cual se establece en base a los impactos ambientales indirectos de los componentes, identificados y definidos en el estudio ambiental del proyecto, durante el ciclo de vida de la operación y los impactos sociales relacionadas a estas áreas.

**Área de Influencia Indirecta Ambiental:** comprende el área geográfica donde se generan impactos ambientales negativos indirectos, identificados en el estudio ambiental del proyecto.

**Área de Influencia Indirecta Social:** comprende a la población y/o área geográfica aledaña al área de influencia directa, identificada y definida en el estudio ambiental del proyecto, con la cual se mantiene interrelación directa y en donde se generan impactos socioambientales asociados a los impactos directo” (el subrayado es nuestro)

Como mencionamos se trata de un Reglamento que recopila todas las normas ambientales establece disposiciones sobre las Leyes anotadas anteriormente y analizadas en el numeral anterior, entre ellos menciona sobre los Estudios de Impacto Ambiental y sus diversas categorías y luego en su artículo 53 define el contenido del Plan de Gestión Social, como sigue:

El Plan de Gestión Social del estudio ambiental, establece, las estrategias, programas, proyectos y medidas de manejo de impactos sociales que deben adoptarse a fin de prevenir, mitigar, controlar, compensar o evitar los impactos sociales negativos y de optimizar los impactos sociales positivos del proyecto minero en sus respectivas áreas de influencia social. Se determina sobre la base a lo dispuesto por el Título V del presente Reglamento y comprende el Programa de Relaciones Comunitarias, el Plan de Participación Ciudadana y el Cronograma de Inversión Social.

El Reglamento tiene un Capítulo para normar los aspectos sociales en las actividades mineras y en ese orden tenemos que en su artículo 56 establece que:

El titular de la actividad minera debe incorporar en la evaluación de los impactos ambientales del proyecto minero, los aspectos sociales desarrollados en el presente título, los recogidos en la

normatividad ambiental relacionada, así como considerar lo señalado en las guías ambientales y sociales vigentes, teniendo en cuenta la estructura establecida en los términos de referencia aplicables.

Los aspectos sociales de los Estudios Ambientales comprenden:

- a) La determinación del área de influencia social.
- b) La línea base social.
- c) La identificación y evaluación de los posibles impactos sociales
- d) El plan de gestión social. Los aspectos sociales contenidos en los estudios ambientales así como el detalle de las actividades a desarrollar, deberán considerar las características del proyecto y de sus áreas de influencia y de la población relacionada.

Asimismo se establece que dentro de los principios de la gestión social se tiene el Enfoque de Desarrollo Sostenible que postula:

Contribuir al desarrollo sostenible de las capacidades de las poblaciones ubicadas en el área de influencia directa social del proyecto minero, procurando, afianzar el desarrollo y el fortalecimiento de la institucionalidad local de manera conjunta con ella, así como la compatibilidad entre la actividad minera y las actividades económicas locales orientados a la diversificación económica y la sostenibilidad local más allá de la vida útil de las actividades mineras. (El subrayado es nuestro)

Esta norma establece en su artículo 60 que el Plan de Gestión Social es la herramienta que propone el titular de la actividad minera para prevenir, mitigar los impactos sociales negativos y potenciar los impactos sociales positivos del proyecto minero en las áreas de influencia social.

Por considerarlo de sumo interés para los fines de acreditar la obligatoriedad de las obligaciones sociales este Reglamento establece que el Plan de Gestión Social debe contener, como mínimo, entre otros puntos los anotados a continuación:

- a) Plan de Relaciones Comunitarias: Plan de Comunicaciones, Protocolo de Relacionamiento Social, Código de Conducta de los trabajadores, entre otros, que el titular proponga con la finalidad de lograr una relación armoniosa con las poblaciones y sus estilos de vida.

- b) Plan de concertación social: contiene las medidas de prevención y mitigación del riesgo e impacto social, tales como la afectación significativa de recursos naturales, en tanto sea de necesidad prioritaria para la población o del patrimonio cultural material de la localidad así como los mecanismos de acercamiento y concertación de los diversos intereses de las poblaciones locales.
- c) Plan de desarrollo comunitario: debe contener programas de promoción local e inclusión social, con el propósito de mejorar sus condiciones socioeconómicas enfatizando sus actividades productivas, la generación de empleo, la salud, nutrición y la educación. Debe promoverse el fortalecimiento de capacidades locales, entre otros, en coordinación con las autoridades y población local.
- d) Programa de Inversión Social: contiene la programación anual estimada de las inversiones programadas para la ejecución del Plan de Gestión Social.

El OEFA es la entidad encargada de la supervisión y fiscalización de los planes y compromisos que forman parte del Plan de Gestión Social aprobado en el estudio ambiental.

El cumplimiento de los compromisos sociales de los estudios ambientales deben ser monitoreado y registrado por el titular minero conforme al formato que apruebe la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros (DGAAM) en los que se consignará las actividades realizadas y metas alcanzadas, debiendo ser puesta dicha información a conocimiento de la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros, la Oficina General de Gestión Social y la autoridad de fiscalización y seguimiento a su requerimiento.

Los compromisos sociales que implemente voluntariamente el titular minero como parte de su política corporativa, de manera adicional a los establecidos en los estudios ambientales, deben ser registrados en una sección separada en el formato antes señalado.

La declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible, establecida en el artículo 5 del Decreto Supremo N° 042-2003-EM y su modificatoria, deberá guardar correspondencia con la información que se registre en el formato antes referido

### **3.6.2 Declaraciones a presentar al Estado**

En principio se tiene que todos los titulares de la actividad minera deben presentar mensualmente información necesaria para elaborar las estadísticas mineras entre ellas la información referida a la declaración mensual de inversiones.

Esta información se presenta dentro de los diez primeros días calendarios del siguiente mes.

A nivel anual tenemos la Declaración Jurada Anual Consolidada (DAC) que se presenta a la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas con el compromiso de ejecución de desarrollo sostenible donde se detalla las obras y acciones de apoyo indicando los montos invertidos en favor de las comunidades y comprometidos en el Estudio de Impacto Ambiental. Dicha obligación declarativa está regulada por el Artículo 5 del Decreto Supremo No. 042-2003-EM, modificado por el Decreto Supremo No. 052-2010-EM señala que “todos los titulares de la actividad minera, sin distinción de la fase o ciclo en el que se encuentren, está obligados a presentar anualmente, una declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible del ejercicio anterior, a través del Anexo IV de la Declaración Anual Consolidada”.

En ese orden de ideas, tenemos que mediante la Resolución Ministerial No 192-2008-EM se aprobó el Formato de Declaración Jurada Anual de Actividades de Desarrollo Sostenible a que se refiere el DS No 042-2003-EM. Luego se confirma dicha presentación la cual se presentará como Anexo IV de la Declaración Anual Consolidada.

El Anexo IV de la DAC comprende el Balance Social, Proyectos, Equipamiento y Donaciones bajo los siguientes rubros:

- Educación
- Salud
- Nutrición
- Gestión Ambiental
- Economía Local
- Infraestructura Básica

La información que se reporta con carácter de Declaración Jurada es por actividad desarrollada, la duración en meses indicando la fecha de inicio y de término, los objetivos, origen de los fondos, monto de la inversión programada y ejecutada, las áreas de impacto a nivel de región, provincia, distrito y centro poblado y el número de beneficiarios directos.

Queda claro que la documentación de soporte debe estar bajo responsabilidad del contribuyente para acreditar la declaración y la fehaciencia del gasto en la actividad detallada.

Por otro lado tenemos el Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero, aprobado con Decreto Supremo Nro. 040-2014E que estableció que el cumplimiento de los compromisos sociales de los estudios ambientales deben ser monitoreado y registrado por el titular minero conforme al formato que apruebe la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas en los que se consignará las actividades realizadas y metas alcanzadas, debiendo ser puesta dicha información a conocimiento de la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros, la Oficina General de Gestión Social y la autoridad de fiscalización y seguimiento a su requerimiento.

La declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible informada en la DAC según lo establecido en el artículo 5 del Decreto Supremo N° 042-2003-EM y su modificatoria, deberá guardar

correspondencia con la información que se registre en el formato que señala el Reglamento de Protección y Gestión Ambiental.

Como vemos las normas sectoriales obligan a las empresas a declarar anualmente al Ministerio de Energía y Minas el nivel de cumplimiento, al detalle, de los compromisos asumidos en los Estudios Ambientales aprobados con anterioridad.

Por lo expuesto, estos documentos que se presentan de manera obligatoria y con carácter de Declaración Jurada pueden servir como elementos probatorios de la causalidad y fehaciencia de los gastos sociales.



## **CAPÍTULO II:**

### **PROBLEMATICA Y DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS EN ZONAS DE INFLUENCIA DIRECTA Y ACREDITACION**

#### **1. Problemática de la deducción fiscal por los gastos de las empresas mineras en favor de pobladores y comunidades de las áreas de influencia directa**

Las empresas mineras tienen que realizar desembolsos en dinero y entrega de bienes a los pobladores de la zona y a las comunidades campesinas aledañas a las labores de exploración y de explotación minera así como tienen que realizar la construcción de obras de servicio público y de infraestructura que luego son entregadas para el beneficio y promoción de desarrollo y bienestar de las comunidades campesinas y de entidades del Sector Público de las zonas de influencia.

Durante estos últimos años el tratamiento tributario de estos desembolsos se ha convertido en un tema de discusión ya que ha sido cuestionada la deducibilidad de dichos gastos para la determinación de la renta imponible y el cálculo del impuesto a la renta.

De una parte, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, viene reparando la deducción de tales gastos al considerar que constituyen donaciones o actos de liberalidad que no le reportan ningún tipo de beneficio a la empresa que los realiza, por lo que no contribuyen a generar renta gravadas fundamentado dichos reparos en una interpretación restrictiva del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este artículo consagra el denominado principio de causalidad y señala que para

establecer la renta neta de tercera categoría pueden deducirse de la renta bruta todos aquellos gastos que sean necesarios para producirla y para mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

En ese esquema la Administración Tributaria considera a los gastos en beneficio de las comunidades como liberalidades, considera que no existe causalidad, no hay vinculación entre el gasto y la fuente productora de la renta; por tanto los gastos efectuados a favor de comunidades no es un gasto necesario para producir renta o para mantener fuente productora de la misma.

Las empresas mineras vienen sustentando tanto en los procesos de fiscalización como en los recursos de reclamación y de apelación, que dichos gastos son deducibles para propósitos tributarios pues inciden directamente en el mantenimiento de la fuente productora de la renta gravada ya que al desarrollar sus labores de exploración y explotación en zonas alejadas y por lo general de extrema pobreza resulta sumamente importante fomentar y mantener buenas relaciones con los habitantes y las comunidades de la zona de influencia ya que de no hacerlo podría originar el surgimiento de conflictos sociales, económicos y ambientales que afectarían directamente la actividad exploratoria y/o productiva de la empresa.

Como muestra de las posiciones encontradas de la Administración Tributaria, del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial sobre el tratamiento tributario de estos gastos tenemos como referencia dos casos importantes, como sigue:

**Caso 1: Gastos de mantenimiento de carreteras:**

Una empresa minera de la sierra sur del país realizó gastos de mejoramiento y mantenimiento de carreteras por la necesidad de contar con vías seguras de acceso y salida de su campamento minero que está ubicado en una zona alto andina a 400 kms del puerto de Matarani por las cuales necesariamente debe despachar sus productos y desde las cuales se envía el ácido sulfúrico requerido para sus operaciones, lo que debe hacerse de manera segura y sin dañar el medio ambiente, conforme a las reglas de seguridad minera y medio ambiente a que se encuentra obligada.

La empresa minera sostiene que se ha visto precisada en incurrir en gastos necesarios para el mantenimiento de las citadas carreteras en los tramos en los que no existe atención por parte del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, gastos que guardan proporcionalidad y razonabilidad con sus ingresos.

En el proceso de fiscalización la SUNAT solicitó demostrar que el servicio de mantenimiento de carreteras haya sido necesario para la realización de sus operaciones gravadas, añadiendo que el gasto sea necesario, en sentido restrictivo, que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir. La Administración culminó el proceso de fiscalización con el reparo de dichos gastos.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en la RTF 04807-1-2006 señaló que:

A tenor de lo señalado en el Expediente Técnico de Mantenimiento de la carreta presentado como prueba por la recurrente, según el cual las labores de mantenimiento y/o mejoramiento de las carreteras comprende trabajos de mantenimiento rutinario en la referida carretera que permite a la recurrente el acceso al complejo minero y agrupa trabajos de alta periodicidad tendientes a mantener la funcionalidad del camino tal como fue diseñado (bacheo, limpieza de cunetas, alcantarillas, etc.) se concluye que los mismos no son de carácter extraordinario y suponen, por el contrario, una actividad periódica para la conservación de dicha vía, la que corresponde ser efectuada por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provias Nacional, el que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo No. 033-202-MTC.(el subrayado es nuestro).

Finalmente el Tribunal Fiscal concluye:

Habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es un gasto deducible, a tenor de lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde confirmar las apeladas en dicho extremo.

La Compañía interpuso una demanda contencioso administrativa y el Poder Judicial mediante sentencia del 05 de mayo de 2009 resolvió revocar la apelada y ordenó que el Tribunal emitiera una nueva resolución en relación con los gastos efectuados por la empresa demandante los que considera deducibles para efectos del Impuesto a la Renta

y por consiguiente deben ser reconocidos como crédito fiscal del Impuesto a las Ventas.

Posteriormente se emitió la Sentencia de Casación Nro. 2743-2009 de fecha 24.09.2010 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30.09.2011 en la que señala que el Principio de Causalidad no debe interpretarse en sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

En dicha Sentencia se desestima las exigencias de la resolución del Tribunal Fiscal porque no están contenidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La Sentencia concluye como sigue,

Los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos del 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 generadores 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 del Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta, lo que descarta un ánimo de liberalidad de la empresa.

Posteriormente el Tribunal Fiscal mediante la RTF No. 08917-5-2012 del 08 de junio de 2012 en cumplimiento de la Sentencia del Poder Judicial del 05 de mayo de 2009 que concluye que los gastos cumplen con el principio de causalidad y por ello generan crédito fiscal, dispone que se revoquen las apeladas y se dejen sin efecto los valores emitidos.

Posteriormente con ocasión del proceso de fiscalización del ejercicio gravable 2006 la Administración Tributaria reparó el gasto de mantenimiento de la misma carretera bajo los mismos argumentos.

En relación a este nuevo proceso contencioso, el 11 de diciembre de 2013 el Tribunal resuelve la reclamación mediante la Resolución Nro.18397-10-2013 señalando expresamente que estando a las consideraciones de la sentencia del Poder Judicial 2743-2009, invocada por el contribuyente en el expediente, según la cual los gastos de

mantenimiento sí resultaban deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, corresponde que el Tribunal se pronuncie en similar sentido que en la Resolución Nro. 08917-5-2012 y revoca las resolución apelada.

Como vemos el Tribunal no analiza los fundamentos del contribuyente ni los alcances de la posición del Poder Judicial, sólo señala que teniendo como precedente el fallo de la Sentencia de Casación y la Resolución de Cumplimiento que emitió ante el fallo del Poder Judicial correspondía pronunciarse en el mismo sentido.

Sin embargo y aquí graficamos una vez más la problemática planteada en mi trabajo sobre las distintas posiciones del Poder Judicial, del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria respecto del gasto por mantenimiento de carreteras, ya que tenemos el caso de otra empresa minera que realizó gastos de mantenimiento de las carreteras de acceso y de salida de su zona de operaciones hacia el puerto de embarque, caso muy similar al mencionado líneas arriba, y en los procesos de fiscalización de los ejercicios gravables 2002 y 2003 han sido reparados por la Administración Tributaria bajo similares argumentos, no se trata de gastos extraordinarios, se trata de mantenimiento rutinario de una vía pública que correspondía ser realizado por la entidad estatal (Provías) respectiva, asimismo señala que no existe calificación del Sector, por tanto se constituye en una liberalidad.

El contribuyente argumentó que los gastos eran necesarios porque se trataba de un ruta obligada para el traslado de sus minerales y además invocó los considerandos y la posición del Poder Judicial y la RTF 08917-5-2012 sobre el caso similar descrito anteriormente.

Sin embargo, el Tribunal mediante las Resoluciones Nro. 09478-1-2013 y 10504-1-2013 emitidas en junio de 2013 ratifica la posición de la Administración señalando además que la Resolución Nro. 08917-5-2012 sólo era una RTF de cumplimiento según lo dispuesto por la Sentencia de Casación del Poder Judicial y además que dicha Sentencia era aplicable para las instancias del Poder Judicial.

En consecuencia, tenemos que el gasto de mantenimiento de carreteras y vías de acceso es cuestionado por la Administración salvo que tenga la naturaleza de extraordinario, como por ejemplo por efectos del Fenómeno del Niño lo cual es

ratificado por el Tribunal Fiscal por lo que se tiene que llegar hasta el Poder Judicial para obtener un resultado favorable seguramente al final de un largo proceso contencioso administrativo lo cual genera inseguridad jurídica entre los contribuyentes y las empresas del Sector propiciando además una elevada carga procesal con lo que ello significa para los contribuyentes, la Administración y el Tribunal Fiscal.

### **Caso 2: Gastos por entrega de bienes a los pobladores de comunidades nativas**

El 17 de diciembre de 2010, el TF emitió la Resolución No. 016591-3-2010 por la cual resolvió un caso en el que la SUNAT reparó los gastos deducidos por una empresa en el ejercicio 2003, relacionados con la entrega de bienes a los pobladores de comunidades nativas, porque consideró que se trataba de liberalidades que no se encontraban dentro del principio de causalidad.

En su defensa, la empresa señaló que esos bienes eran parte de las responsabilidades asumidas con su entorno y que, de no ser cumplidas, podría generar situaciones de conflicto que alterarían el desarrollo normal de sus actividades. Sin embargo, la SUNAT consideró que tal motivo no fue demostrado por la empresa con pruebas.

Sin embargo, el TF señaló que el principio de causalidad es una noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite la deducción de erogaciones que no guardan relación de manera directa con la generación de renta por lo que, para el caso, deberá aplicarse criterios adicionales como el de razonabilidad y proporcionalidad. Es decir, el principio de causalidad debe comprender todo gasto que no sólo tenga relación con la producción de la renta sino también con el mantenimiento de la fuente, sea la relación directa o indirecta.

Concluyó entonces que los gastos de la empresa no calificaban como una liberalidad ya que fueron realizados con la intención de evitar conflictos sociales que pudieran afectar el normal funcionamiento de la empresa. Señaló además que los gastos realizados tenían destinatarios concretos e identificados que pertenecían a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales de años anteriores, por lo que se procedió a dejar sin efecto el reparo.

Aquí es conveniente analizar si es válida la deducción de dichos gastos cuando provienen de una coacción social como bloqueos de carreteras, toma de instalaciones, paralizaciones. En ese sentido hay que considerar que más que ceder a un chantaje se trata de una reacción de la empresa para evitar y solucionar conflictos sociales y propiciar el desarrollo de las actividades empresariales en un entorno adecuado y promoviendo el crecimiento sostenido de la zona de influencia y con ello no poner en riesgo y mantener la fuente generadora de la renta gravada.

Es de conocimiento público que la Administración ha apelado la Resolución del Tribunal Fiscal interponiendo una Demanda Contencioso Administrativa ante el Poder Judicial por lo que será muy importante conocer la posición que asuma el Poder Judicial en este caso.

Es más, la Administración Tributaria continúa reparando este tipo de gastos en los recientes procesos de fiscalización a pesar de demostrar fehacientemente la entrega a los pobladores de la zona y acreditar el alto grado de conflictividad en la zona que llevaron en años pasados a ataques a la empresa minera, daños a la propiedad privada y paralización de labores por unos años. Es de conocimiento que el Área de Fiscalización en línea con la posición asumida por la Procuraduría en la apelación ante el Poder Judicial continúa reparando dichos gastos a pesar de demostrar la causalidad del gasto por el inminente riesgo de paralización de labores y acreditar la fehaciencia de las entregas.

## **2. Sustentación de la deducibilidad de los gastos de las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa**

Debemos empezar señalando que resulta importante analizar y tener claro el tratamiento tributario de los gastos realizados por las empresas mineras en favor de las zonas de influencia sobre todo teniendo en cuenta que se trata de montos importantes los cuales tienden a crecer por las crecientes expectativas de los pobladores y autoridades de las zonas de influencia.

Asimismo tenemos que tener en cuenta que en nuestro país uno de los principales riesgos para la viabilidad de los proyectos y la continuidad de los proyectos mineros y las empresas de este sector está dado por la existencia de conflictos sociales que se

generan cuando las comunidades consideran que están siendo afectadas por el desarrollo de las actividades mineras que pueden ser de tipo ambiental, salubridad o de tipo económico

Para fines de nuestro análisis es necesario mencionar que se considera tener en cuenta conceptos importantes que podemos delinear luego de lo revisado en el Capítulo anterior:

**Área de Influencia Directa:** son las comunidades del entorno directo al proyecto de exploración o unidad de operación minera. Estas zonas reciben el impacto directo de las actividades mineras. Normalmente comprende todo el ámbito distrital.

**Responsabilidad social:** vendría a ser el conjunto de obligaciones asumido por la empresa como parte de sus políticas empresariales en favor de las partes que lo conforman así como las obligaciones asumidas a favor del cuidado del medio ambiente y el medio social donde se desarrolla.

Que conforme señala Arroyo Langschwager (2013):

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, y a su vez, es una conducta exigible de carácter constitucional; en este sentido, los gastos incurridos por tal concepto 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. (p.107)

## 2.1 Desarrollo y sustentación del principio de causalidad en sentido amplio

Como primer punto diremos que luego de haber revisado la doctrina, la posición del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y de especialistas tributarios citados en el Capítulo I estimamos que el Principio de Causalidad se debe considerar en sentido amplio por lo que se debe aceptar, sin lugar a discusión, la deducción de todos aquellos gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, tomando en cuenta adicionalmente la totalidad de desembolsos que puedan contribuir de manera indirecta a la generación de renta.

Es importante considerar que no sólo se cumple con el Principio de Causalidad cuando existe una vinculación con la generación de la renta gravada, sino también cuando los gastos inciden en el mantenimiento de la fuente productora de renta. En este sentido los gastos realizados que están destinados a la prevención de conflictos sociales que pueden llevar a la paralización de actividades o a la inviabilidad de un proyecto u operación minera tienen una directa vinculación con el mantenimiento de la fuente y por tanto son deducibles.

La causalidad de los gastos referidos y detallados en el capítulo I se ve sustentada en el hecho de que las empresas mineras realizan, por lo general, sus actividades en zonas remotas en lugares donde no están cubiertas las necesidades básicas y los pobladores a cambio de su colaboración, esperan que el área de influencia en que la empresa minera opera se vea beneficiada de modo directo y tangible. Por su parte, para las empresas mineras el apoyo de la población es importante ya que la legislación actual exige la participación de la población en la elaboración de los estudios de impacto ambiental que luego deben presentar a los organismos del Estado para su revisión y aprobación.

Para sustentar mi posición primero tenemos que a nivel constitucional la Sentencia Nro. 0048-2004-PI-TC ha señalado los alcances de la responsabilidad social de las empresas, estableciendo que representa una obligación tal como se transcribe

(...) Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir 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 el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y de Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible. (El subrayado es nuestro)

Como podemos apreciar el TC ha determinado claramente que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente con 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 y de la buena vecindad impulsados por el propio titular de las operaciones.

Posteriormente el Tribunal Constitucional ha reiterado su concepción de responsabilidad social en la sentencia recaída en el expediente No.1752-2004-AA/TC.

Al referirse a este expediente Flores Gallegos (2014) señala:

El Tribunal Constitucional reconoce los gastos por responsabilidad social para el desarrollo sostenible de la empresa, mediante inversiones que van en beneficio de las comunidades, en zonas donde operan o realizan sus actividades; ya que es fundamental lograr relaciones armoniosas sin el cual no es posible lograr sus objetivos o finalidades empresariales. (p. I-19)

Asimismo es conveniente citar la posición del Tribunal Constitucional en el Expediente Nro. 03343-2007-PA/TC del 19 de febrero de 2009 sobre un recurso de amparo desarrolló los conceptos sobre medio ambiente y responsabilidad social de las empresas, como sigue: “En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y de desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa”. (El subrayado es nuestro).

De la lectura de la posición del Tribunal Constitucional podemos señalar que la responsabilidad social es una conducta exigible de rango constitucional para las empresas y que comprenderá los distintos tipos y forma de apoyo a las poblaciones de influencia directa. Asimismo este tipo de gastos son necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permitan un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadoras de renta, la continuidad de las actividades empresariales y el bienestar y desarrollo sostenible de las zonas de influencia.

A mayor abundamiento tenemos que la Ley No. 28611 – Ley General del Ambiente, en su artículo 78 sobre la responsabilidad social de la empresa establece:

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.(el subrayado es nuestro)

Asimismo, la propia doctrina que se ha pronunciado sobre la materia es uniforme al señalar que los gastos incurridos en responsabilidad social no tienen un carácter filantrópico que se limita a beneficiar a la población que percibe los aportes de una empresa, sino que es un mecanismo para que dicha empresa genere utilidades. Así, por ejemplo, se ha señalado que: “Asimismo, desde una visión prospectiva, “invertir” en responsabilidad social resulta “rentable” para la empresa dado que la hará más competitiva y productiva en el tiempo y el mercado premiará ese esfuerzo con lealtad y dinamismo. La empresa cuenta con muchas posibilidades de ejercer su función de una manera socialmente responsable dependiendo de su dimensión y del contexto donde se desarrolle.”

Por lo anotado podemos concluir el Tribunal Constitucional va más allá al considerar a la responsabilidad social como un desembolso necesario que busca el desarrollo sostenible y el bienestar general de toda la sociedad. Así, en el caso materia de análisis, siendo que se procura el beneficio específico de las comunidades aledañas a las empresas que incurren dichos gastos, es más claro aún que los mismos constituyen un comportamiento esperado por parte de dichos contribuyentes y dado que la norma ambiental considera responsabilidad social empresarial a las “relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de operaciones”, claramente puede entenderse que las actividades y entregas de bienes destinadas a incentivar relaciones armónicas con los miembros de las comunidades cercanas a las zonas de actividad de empresas extractivas constituyen relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por las mismas.

Finalmente, siguiendo la posición del Tribunal Constitucional es claro 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 y diríamos hasta obligatorio, según lo indicado por el Tribunal Constitucional para el establecimiento de un ambiente

adecuado que permita el normal desempeño de la actividad generadora de renta de determinadas empresas y en nuestro caso el de las empresas mineras.

Por otro lado tenemos que el Poder Judicial considera que el Principio de Causalidad debe interpretarse en sentido amplio y que por tanto los gastos sociales y de apoyo a las zonas de influencia son deducibles. Como referencias importantes, tenemos:

**Sentencia de Casación Nro. 2743-2009 de fecha 24.09.2010 –  
Mantenimiento de Carreteras**

Este caso referido al gasto incurrido por una empresa en el mantenimiento de la carretera que une el lugar de sus actividades mineras con el puerto de embarque de sus minerales en el Sur del País y cuya discrepancia llegó hasta el Poder Judicial.

Los argumentos de la sentencia de la Sala Civil Transitoria fueron en esencia, los siguientes:

El mantenimiento de carreteras no está comprendido dentro del concepto de infraestructura pública, por lo que para realizarse dicha labor la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal, (como señalaba el Tribunal Fiscal).

No existe norma que establezca que el gasto, para ser causal, deba ser a la vez indispensable y obligatorio, por lo que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar renta y normales según las circunstancias señaladas.

Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia, ya que en este caso si bien el

organismo recaudador deja de percibir una parte del tributo, ello es consecuencia de una valoración del legislador en el ejercicio de la política fiscal que ha considerado más útil, desde el punto de vista económico y social, la promoción de determinadas actividades, en comparación con el sacrificio materializado en la menor percepción del impuesto.

Finalmente la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia emitió la Sentencia de Casación, como sigue:

Los gastos de mantenimiento de carreteras por parte de la empresa demandante para efectos del 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 generadores 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 del Impuesto a la Renta, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta, lo que descarta un ánimo de liberalidad de la empresa.

Este fallo del Poder Judicial señala que el Principio de Causalidad no debe interpretarse en sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.

El TF señala que los gastos de mantenimiento de carreteras estaban específicamente ligados a la actividad minera que realiza la empresa minera y de no haber incurrido en ellos se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte y con una mayor demora, por lo que tales gastos cumplen el principio de causalidad.

Se señala que no existe norma que establezca que el gasto, para ser causal, deba a la vez ser indispensable y obligatorio, por lo que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar la renta y son normales según las características de las actividades de las empresa minera.

Como podemos apreciar la posición del Poder Judicial considera que el principio de causalidad se debe interpretar en sentido amplio y por tanto los

gastos de mantenimiento incurridos para el mantenimiento de las carreteras son necesarios porque contribuyen a la realización de las operaciones de la empresa y su incidencia en la obtención de los ingresos gravados.

### **Sentencia Casación 2565-2008 - Mantenimiento de canal de agua**

Para fines de nuestro análisis tenemos otro caso donde el Poder Judicial mediante Sentencia de Casación ha ratificado la deducibilidad de los gastos de responsabilidad social, se trata de la Sentencia 2565-2008 que ratificó la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema Exp. 600-2007, como sigue:

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 la empresa.

Como vemos el Poder Judicial en esta sentencia concluye que los gastos son deducibles porque contribuye a la generación de la renta gravada ratificando además que de tratarse de liberalidades no serían deducibles, posición con la cual estamos plenamente de acuerdo.

Tenemos que tener en cuenta que los efectos de las Sentencias de Casación tienen efectos vinculantes para las instancias judiciales ya que el artículo 384 del Código Procesal Civil establece que el recurso de casación “tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia” y del mismo modo el artículo 386 del mencionado Código Procesal Civil establece que “la sentencia casatoria tiene fuerza vinculante”.

Asimismo tenemos que el artículo 37 del Decreto Supremo No. 013-2008-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley No. 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, establece que: “Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante”.

En concordancia con lo anterior se tiene el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que señala:

Las salas especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial El Peruano de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los Magistrados en todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento.

En ese esquema, las Sentencias de Casación si bien como tales tienen efectos vinculantes para las instancias judiciales no son vinculantes para el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria con lo cual los contribuyentes tendrán que llegar a un proceso contencioso administrativo para tener un fallo en el mismo sentido que las sentencias anotadas.

Asimismo mi posición tiene como base la interpretación amplia del Principio de Causalidad para aceptar la deducibilidad de los gastos la cual se ha materializado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, entre ellas:

**RTF Nro. 710-2-99**

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 permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa (el subrayado es nuestro).

**RTF 1424-5-2005**

(...) es razonable que una empresa minera adquiera insumos para el cuidado 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 vinculados al giro del negocio (...) (el subrayado es nuestro)

Finalmente el Tribunal confirmó el reparo formulado por la SUNAT debido a que el contribuyente no presentó documentos sobre la acreditación que nos parece necesario y que analizaremos más adelante.

**RTF 016591-3-2010**

Los gastos incurridos por una empresa a favor de comunidades aledañas a las zonas de influencia de sus proyectos de exploración de recursos naturales resultan deducibles para fines del IR, 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 el funcionamiento de su actividad empresarial.

El Tribunal además en este fallo se pronuncia sobre el supuesto acto de liberalidad que había sido argumentado por la Administración Tributaria señalando que dichos gastos en modo alguno pueden ser calificados como actos de liberalidad, que no están desprovistos de algún propósito, sino todo lo contrario tuvieron que realizarse con la finalidad de evitar conflictos sociales que pongan en riesgo las operaciones normales de la empresa.

### **RTF 18397-10-2013**

La Resolución resuelve dos temas de controversia que precisamente hemos venido analizando a lo largo de mi trabajo, el primero referido al mantenimiento de carreteras y el segundo a las erogaciones realizadas en cumplimiento del Convenio Marco para el Desarrollo de la Provincia de Espinar celebrado con el Municipio Provincial y el Ministerio de Energía y Minas.

En relación al primer punto, se trata del mantenimiento de carreteras que une el centro minero hacia el puerto de embarque de minerales discutido en la RTF 4807-1-2006 y resuelto en la Sentencia de Casación Nro.2743-2009 y finalmente en la RTF 08917-5-2012.

En esta parte el Tribunal, dado que se trata del mismo caso del contribuyente y del mismo tipo de controversia y con las consideraciones del fallo del Poder Judicial según el cual dichos gastos sí resultaban deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, se pronuncia en el mismo sentido, como sigue:

Que este Tribunal mediante la Resolución Nro. 08917-5-2012, antes citada, revocó el reparo formulado por gastos de mantenimiento de la carretera Imata-Condoroma-Tintaya-Yauri al considerar que la anotada sentencia había concluido que los gastos en cuestión cumplían con el requisito de causalidad.

Que en el caso de autos, estando a las consideraciones de la sentencia de de mayo de 2009, antes citada, según la cual los gastos de efectuados por la recurrente con la finalidad de mantener o mejorar la carretera en los tramos de Imata- Condoroma-Tintaya-Yauri sí resultaban deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, corresponde que este Tribunal se pronuncie en similar sentido que en la Resolución No 08917-5-2012 y, por ende, revoque la resolución apelada en este extremo.(el énfasis y subrayado es nuestro)

Si bien el fallo del Tribunal es a favor del contribuyente tenemos dudas sobre el mismo tipo de gasto que realice otra empresa minera, ya que de la lectura del párrafo anterior se puede entender que corresponde pronunciarse en sentido similar que la Resolución de cumplimiento por el caso anterior realizado en el ejercicio 2002 y 2003 y resuelto en el Poder Judicial.

Si se trata del mismo tipo de gasto de mantenimiento de carreteras realizado por otro contribuyente, se aplicará el mismo criterio?

En relación a las erogaciones en cumplimiento del Acuerdo Marco tenemos que esta Resolución es muy importante ya que Tribunal hace un desarrollo de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y de las obligaciones legales sobre aspectos socioambientales aplicables a los titulares de las actividades mineras para pronunciarse sobre los gastos de responsabilidad social, como sigue:

Que de lo expuesto se tiene que los gastos efectuados 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. (el subrayado es nuestro)

Asimismo el TF concluye “(...) para 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 (...)”.

En esta resolución el Tribunal señaló “(...) Que como se puede advertir el referido convenio es la materialización del compromiso asumido previamente por la recurrente con el Estado con motivo del otorgamiento de la Concesión, por lo que las erogaciones materia de cuestionamiento no constituyen cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte que los beneficiarios de dicho Convenio Marco –los que son representados por el Estado Peruano–, lo que se enmarca dentro de la exigencia constitucional de actuar con responsabilidad social empresarial, verificándose en consecuencia la relación de causalidad exigida por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta”

En esta Resolución el máximo ente fiscal relaciona las obligaciones legales sectoriales de las empresas mineras como el compromiso previo para la petición de la concesión minera y señala que los gastos realizados en base a dicho compromiso están enmarcados con el Principio de Causalidad, tema que también lo ampliaré más adelante referido a las obligaciones socioambientales aplicables a los titulares de las actividades mineras.

Asimismo es importante mencionar que las erogaciones que realizó la empresa no constituían donaciones o liberalidades, es decir actos de desprendimiento o de generosidad sin esperar recompensa, sino que surgen de una obligación asumida con motivo del otorgamiento de la concesión.

Sin embargo, de la lectura y el análisis de la Resolución quedan las dudas sobre la interpretación que se dará a los Acuerdos o Convenios que se firman como parte de las nuevas exigencias de las Entidades Públicas y/o comunidades en las empresas que ya están operando, es decir que tienen otorgadas las concesiones y que se plasman en Acuerdos realizados en Mesa de Negociación.

Como vemos a la luz de estos pronunciamientos del Tribunal Fiscal los gastos sociales son deducibles al cumplir con el Principio de Causalidad en tanto tienen relación con las actividades del negocio y se encuentran relacionados al mantenimiento de la fuente productora.

**RTF 10504-1-2013**

Esta RTF se refiere al caso del mantenimiento y reparación de carreteras que sirve para el transporte de sus minerales que son extraídos de las concesiones mineras hacia el puerto de embarque y cuyo gasto ha sido observado por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003.

El Tribunal concluye que la empresa minera asumió el gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que correspondía ser efectuado por un tercero (Provías) por lo que considera que se trata de una liberalidad y en consecuencia ratifica que se trata de un gasto no deducible.

En relación al argumento de la recurrente respecto de que:

(...) los gastos efectuados fueron indispensables debido a que la carretera a la que se le ha dado mantenimiento y reparación es la única utilizada por sus camiones para la salida de minerales extraídos de su concesión, debe indicarse que ello no enerva que los gastos asumidos por la recurrente correspondan a un gasto de mantenimiento rutinario que debía ser efectuado por un tercero, lo que constituye un acto de liberalidad de la empresa.

En relación a la referencia que hace la empresa a al RTF 08917-5-2012 en la que se habría establecido que el gasto por labor de mantenimiento de carreteras están ligados a la actividad minera y cumplen con el principio de causalidad el Tribunal señala:

\* (...) es necesario precisar que dicha resolución se limita a dar cumplimiento al mandato del Poder Judicial respecto del procedimiento demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 04807-1-2006, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, contenido en la Sentencia de 5 de mayo de 2009 emitida en la Apelación No. 2952-2008 –Lima (...) ordenó a este Tribunal que emitiera nuevo pronunciamiento de conformidad con las consideraciones establecidas en la indicada sentencia.

(...) **en tal sentido, en la Resolución Nro, 08917-5-2012 al emitir nuevo pronunciamiento** respecto del reparo al crédito fiscal por los gastos efectuados por el servicio de mantenimiento de carreteras (...) **no se ha modificado el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la jurisprudencia citada en los considerandos precedentes, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente.** (el énfasis y subrayado es nuestro)

Como se puede apreciar el Tribunal confirma la posición sostenida en la RTF 4807-1-2006 que se trata de una liberalidad por tratarse de un mantenimiento

rutinario que debía ser efectuado por un tercero (Provías) y que no se trata de un mantenimiento extraordinario.

Además señala que la RTF 08917-5-2012 no ha cambiado la posición del Tribunal ya que se emitió como Resolución de Cumplimiento según la decisión del Poder Judicial que resolvió el proceso contencioso administrativo de la RTF 4807-1-2006 por tanto no se puede aplicar como precedente.

En resumen, para el mismo caso en cuestión la posición del Tribunal Fiscal sigue siendo la misma por tanto el contribuyente se ve forzado a llevar cada caso y por cada ejercicio al proceso contencioso administrativo donde el contribuyente luego de un dilatado proceso judicial obtendrá un resultado favorable.

Por eso nos cuestionamos? Es necesario llegar a un proceso contencioso administrativo respecto de un mismo tipo de gasto?

#### **RTF 09478-1-2013**

En esta caso se discute el mismo caso del mantenimiento y reparación de carreteras del mismo contribuyente sólo que referido a la revisión del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2002.

Por tanto el Tribunal Fiscal resuelve con los mismos considerando y de la misma forma que en la RTF 10504-1-2013.

Adicionalmente ha mencionado un punto que merece comentar, el primero referido al criterio expuesto por el Tribunal en la RTF Nro. 01424-5-2005:

(...) que reconoce la causalidad de los gastos de responsabilidad social, es necesario precisar que la anotada resolución se refiere al cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, supuesto que no se verifica en el caso de autos, por lo que no resulta aplicable.

En todo caso en efecto es muy favorable la referencia que hace el Tribunal al criterio adoptado en la RTF 01424-5-2005 donde se reconoce la causalidad para los gastos de responsabilidad social, es decir al igual que en la RTF 18397-10-2013 el Tribunal Fiscal señala que los gastos de responsabilidad social son

deducibles porque se encuentran relacionado al mantenimiento de la fuente productora.

Para los fines del trabajo de investigación resulta de mucha importancia el análisis del concepto de liberalidad ya que como hemos visto la Administración Tributaria ha venido considerando que los desembolsos materia de análisis, léase mantenimiento de carreteras públicas de uso obligado para las empresas mineras, constituyen actos de liberalidad. Al respecto, debe tenerse presente que la Real Academia Española define al término “liberalidad” como la “disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya”. Como puede observarse, dicho concepto debe ser entendido como un regalo, obsequio o dádiva, una transmisión graciosa y voluntaria que no espera retribución o beneficio a cambio.

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. En efecto, según lo indica el jurista Manuel Albaladejo (1977):

La liberalidad es definida como aquel acto por el cual una persona, sin estar obligada a ello, proporciona a otra alguna ventaja o beneficio sin recibir nada a cambio. La liberalidad presupone, entonces, la falta de un deber por parte de quién lo recibe. (p.106)

De la misma forma, Díez Picazo y Guillón citados por Arias Schreiber (2000) señalan que “la liberalidad debe ser interpretada como un propósito de enriquecer al que la recibe” (p. 192).

Entonces podemos concluir que la liberalidad es un acto voluntario por el cual una persona dispone de parte de su patrimonio transfiriéndolo gratuitamente a favor de un tercero.

En ese mismo sentido, Castillo Freyre y Osterling (1996) han señalado: “Un acto de liberalidad –también llamado acto a título gratuito- es el que efectúa una persona en beneficio de otra sin recibir contraprestación alguna” (p.261).

En virtud de lo indicado en las líneas precedentes, para efectos del Impuesto a la Renta, es posible concluir que una liberalidad implica proporcionar a otra persona algún beneficio, sin recibir ninguna ventaja a cambio; no existiendo una motivación o interés empresarial que fundamente la prestación realizada.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, entre otras, en las Resoluciones Nos. 22217-2-2012 y 00756-2-2000, al señalar que “los actos de liberalidad pueden ser actos de beneficencia y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de parte de su patrimonio para entregárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial” (El subrayado es nuestro).

En dicha línea, además, en la Resolución No. 2675-5-2007, el Tribunal Fiscal ha reconocido que una liberalidad consiste en el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y que, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe (El subrayado es nuestro).

Por lo revisado, es claro que una entrega a título de liberalidad es aquella que se otorga sin esperar nada a cambio, sin estar obligado a ello y principalmente sin que su entrega atienda a una motivación empresarial.

En el caso de los gastos sociales que realizan las empresas mineras en las áreas de influencia directa y que estamos analizando no existe necesariamente la liberalidad ya que pueden existir una serie de contraprestaciones que no son económicas lo cual le quita la calificación de acto de liberalidad.

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que aun cuando desde un punto de vista conceptual estos gastos de las empresas mineras resultan deducibles para

la determinación del Impuesto a la Renta, será necesario acreditar con documentación suficiente que ellos fueron efectivamente destinados a fines sociales como por ejemplo acreditar que los pobladores y comunidades de las zonas de influencia de un proyecto minero recibieron efectivamente bienes y/o servicios de la empresa.

En ese esquema los planes de Relaciones Comunitarias de las Empresas, las acciones de monitoreo y los balances sociales constituyen documentos de suma utilidad para poder demostrar ante la SUNAT la razonabilidad y causalidad del gasto y que estos responden a una política coherente y pre establecida de la empresa y no a una liberalidad.

Es bueno considerar que el gasto realizado en favor de las comunidades debe estar suficientemente acreditado detallando los objetivos empresariales, la forma o mecanismos de apoyo, identificando a los beneficiarios y contar las actas o constancias de entrega-recepción de la ayuda.

Al respecto tenemos el precedente en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la RTF No. 1424-5-2005, donde la empresa había comprado bienes con el objeto de conservar el medio ambiente en la comunidad cercana al centro minero argumentando que la adquisición fue realizada para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las persona que viven alrededor de ella. El TF aceptó como razonable que una empresa minera adquiriera insumos para el tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, concluyendo por tanto, que las adquisiciones que se realicen con tal fin están vinculadas con el giro del negocio. Sin embargo ocurre que la empresa no presentó a la Administración los documentos o pruebas que puedan acreditar la utilización de los bienes para los fines mencionados, por lo que confirmó el reparo, pero en esencia el Tribunal Fiscal considera que los desembolsos realizados en el marco de sus programas de responsabilidad social y de protección al medio ambiente están relacionados al giro del negocio y por tanto en consecuencia son deducibles en la determinación del impuesto a la renta.

Posteriormente tenemos la RTF No. 16591-3-2010 donde el TF aceptó la deducción de los gastos incurridos en la entrega de bienes y prestación de servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que la recurrente realizaba sus actividades considerando que fueron realizados con el objetivo de evitar conflictos sociales que pudieran afectar el normal funcionamiento del yacimiento y demás instalaciones de la recurrente y en este caso la empresa había acreditado que los gastos tenían destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades y revocó el reparo de la Administración Tributaria.

Con estas dos resoluciones podemos apreciar que el Tribunal Fiscal considera que los gastos por apoyo a las comunidades son deducibles por la concepción del Principio de Causalidad en sentido amplio pero debe estar lo suficientemente acreditada, posición que compartimos en todos sus extremos.

En torno a los gastos en el sector minería, conviene citar a Belaúnde (2014) en su artículo Principio de Causalidad y Gasto Social en el que señala 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 RSC (responsabilidad social corporativa) son gastos propios de la empresa, no son actos de filantropía, y por lo tanto, no constituyen donaciones sino gastos necesarios...

Además tenemos que considerar que en un país como el nuestro los conflictos sociales entre la comunidad y las empresas mineras son comunes, los titulares mineros incurren en diversos gastos con el fin de evitarlos y superarlos. Es más en muchos casos la comunidad exige el cumplimiento de una serie de gastos sociales como condición para que la empresa minera pueda iniciar sus labores de exploración y ya en la operación también que atender y realizar gastos de responsabilidad social con la finalidad de mantener sin problemas su actividad de operación.

En esa línea, los conflictos sociales pueden causar daño al patrimonio de la empresa minera o paralizar su actividad económica con el consiguiente perjuicio económico que esto implica.

Considero conveniente mencionar que según Reporte de Conflictos Sociales Nro. 140 de octubre 2015 emitido por la Adjuntía para la Prevención de Conflictos Sociales de la Defensoría del Pueblo existen 214 conflictos sociales de los cuales se tiene que 147 corresponden a conflictos socioambientales lo que representa el 68.7%. De los 147 conflictos socioambientales se tiene 94 conflictos relacionados a la actividad minera que representa el 63.9% y 23 casos al sector hidrocarburos, industria extractiva similar a la minería, lo que representa el 15.6%.

Es conveniente señalar que según dicho informe el número de casos de conflictos socioambientales es similar lo largo de los meses de enero a octubre de este año.

En lo que respecta al tipo de conflictos en el mes de octubre se ha tenido 151 conflictos activos y 63 conflictos latentes (no expresado públicamente) y de los conflictos activos se ha tenido 115 conflictos de tipo socioambiental lo que representa el 76.2% de los conflictos activos. De los conflictos activos de tipo socioambientales se ha tenido en octubre 72 casos en la actividad minera lo que representa el 62.6% llegando a tener mayor frecuencia en algunos meses del 2015, como en enero se tuvo 79 casos y en febrero 78 conflictos y se ha mantenido en niveles similares a lo largo del año 2015.

Como vemos tenemos un alto índice conflictos socioambientales en el sector minero lo cual implica recursos humanos y económicos para atender las demandas y expectativas de las poblaciones y autoridades de la zona.

En ese orden de ideas podemos decir que los gastos sociales en favor de las zonas de influencia realizados por las empresas mineras resultan necesarios para que produzcan una mayor renta gravada y permitan mantener la fuente generadora, siendo normales por la naturaleza de las actividades que realizan evitando además los conflictos sociales y daños ambientales que generen, razón por la cual podríamos afirmar que son deducibles.

En efecto podemos afirmar que el principio de causalidad comprende todo gasto que no sólo tenga relación con la producción de la renta sino también con el mantenimiento de la fuente que bien puede ser de una relación directa o en algunos casos de manera indirecta como los gastos sociales en minería.

Finalmente, luego de haber expuesto la posición del Tribunal Constitucional sobre la responsabilidad social y haber revisado la Jurisprudencia del Poder Judicial y el Tribunal Fiscal sobre los gastos sociales podemos concluir en considerar que los gastos sociales realizados por las empresas minera en favor de las zonas de influencia directa cumplen con el Principio de Causalidad por estar destinados a generar o mantener una renta gravada y por tanto son deducibles como gastos causales para la determinación de la renta imponible ya que son necesarios para mantener la fuente generadora de ingresos gravables y en consecuencia no constituyen en actos de liberalidad considerados expresamente como no deducibles según el artículo 44 de la LIR.

Para fines de la deducibilidad las empresas mineras deberán probar ante la Administración Tributaria la relación causal con la mayor documentación posible, convenios celebrado con las comunidades, actas comunales, programa de relaciones comunitarias o programa de acción social, relación de insumos y bienes entregados, actas de entrega, relación de beneficiarios, entre otros.

En esta parte de mi trabajo considero que una solución para que los contribuyentes dejen de gestionar procesos contenciosos y contenciosos administrativos durante varios años para que finalmente su posición sea aceptada por el Tribunal Fiscal o Poder Judicial y para evitar que la Administración Tributaria incurra en procedimientos tributarios que finalmente terminará perdiendo, es que es recomendable lo siguiente:

- ✓ Que el Tribunal Fiscal emite una Resolución de Observancia Obligatoria y en aplicación del artículo 154 del Código Tributario sería de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria estableciendo que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa constituyen 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 lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad.

- ✓ Que la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema del Poder Judicial emita los considerandos y la sentencia con carácter vinculante a los demás órganos de la Administración Pública, llámese Tribunal Fiscal y Administración Tributaria confirmando que, tal como lo ha señalado en la Sentencia de Casación Nro.2743-2009, los gastos de mantenimiento de carreteras públicas que sirvan de tránsito obligado para la entrada y salida de los campamentos mineros sean deducibles por contribuir al mantenimiento de la fuente productora de la renta.

## **2.2 Obligaciones legales que tienen las empresas mineras para promover el desarrollo sostenible de las zonas de influencia directa y su relación con el principio de causalidad**

Como parte de la actividad minera luego del trabajo de prospección y exploración las empresas mineras tienen que preparar el estudio de impacto ambiental ya que se tiene que lograr el consenso para operar el proyecto minero. Existe un proceso de participación ciudadana donde se tienen que hacer talleres informativos de la comunidad, destacar a una serie de profesionales y al final realizar la audiencia pública masiva donde se tiene que alcanzar los detalles del proyecto minero, los impactos sociales y ambientales de la operación y los planes de manejo social y ambiental.

Mediante este mecanismo que es conducido por el Ministerio de Energía y Minas la población tiene que expresar la licencia social con la aprobación o autorización por parte de la población, es decir que los pobladores que habitan en la zonas de influencia directa conocen, discuten y aprueban el estudio ambiental que también contiene el Plan de Relaciones Comunitarias que con mayor amplitud veremos más adelante.

Es aquí donde se trabaja y prepara el Plan de Relaciones Comunitarias que es parte del EIA. En este documento se debe consignar una serie de actividades articuladas en base al programa de relaciones comunitarias y desarrollo sostenible señalando metas y presupuestos y el cronograma de ejecución del referido Plan.

En relación a los compromisos derivados de obligaciones legales o contractuales tenemos como referencia que el Tribunal Fiscal en pronunciamientos frente a la deducibilidad de los gastos sociales, ha ido estableciendo tendencias; así tenemos por ejemplo, en la RTF N° 1932-5-2004 se analizó el caso de un suministro de energía eléctrica a una comunidad por parte de una empresa minera. En esta RTF, parece que en principio el TF va aceptando los argumentos de la empresa en el sentido de reconocer que por la vía del suministro de energía eléctrica estaba retribuyendo el hecho de que la comunidad le haya permitido la instalación de una planta de cemento, sin embargo, termina confirmando el reparo porque no se acreditó que exista una obligación legal o contractual ya que el contribuyente se limitó a realizar afirmaciones sin aportar pruebas.

En la misma línea se tiene la RTF Nro. 13558-3-2009 en la cual el contribuyente realizó un aporte en base a un convenio con el Gobierno Central y el Gobierno Local para financiar la construcción de un puente y accesos que servían para llegar y salir de la zona de operaciones al puerto de embarque de sus exportaciones e importaciones y por tanto contribuían a un incremento en sus ingresos. Sin embargo para la Administración Tributaria se trata de una obra de servicio público cuyos derechos para la ejecución no le fueron otorgados y que no existe obligación legal o contractual para efectuar una obra que corresponde a un tercero.

En este caso si bien el TF acepta que los trabajos contribuyeron en mejorar los ingresos el contribuyente no ha acreditado dicha causalidad y que además el beneficio económico ha sido en favor de todas las poblaciones cercanas y no hay de por medio una obligación legal o contractual para asumir una obra que le corresponde a un tercero.

A la luz de la revisión de la posición del TF en las dos últimas resoluciones nos llevaría a inferir que en caso exista una obligación legal o contractual el gasto si sería deducible.

Es importante señalar que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 05732-5-2003, 13376-4-2009 y 07527-3-2010 ha señalado que las obligaciones contractuales o administrativas que deba cumplir un contribuyente para la realización de sus actividades resultan deducibles del IR al cumplir con el principio de causalidad.

En línea con dichos pronunciamientos, podemos concluir que en caso los gastos deriven de compromisos asumidos en un contrato o una obligación legal y que por tanto su incumplimiento podría derivar en una afectación a la generación de rentas o a la fuente productora de las mismas, dichos desembolsos serían deducibles para efectos de la determinación de la renta neta imponible.

Siendo ello así, los gastos por la construcción y/o mantenimiento de carreteras así como los gastos que hemos detallado a lo largo de este trabajo que se realicen en favor de la poblaciones aledañas y derive de obligaciones asumidas en el EIA respectivo se considerarían efectuados en el marco de una obligación legal y, por tanto, deducibles para efectos del IR.

En sentido a continuación haré un breve recuento del marco legal que tenemos en nuestro país referidos al compromiso, cumplimiento y declaración de gastos sociales que nos permitan concluir que los gastos que realizan las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa son causales y deducibles para la determinación del IR.

### **2.2.1 Ley General de Minería y Reglamento de Procedimientos Mineros:**

#### **Compromiso previo como requisito para el desarrollo de actividades mineras-Decreto Supremo Nro. 042-2003-EM y DS 052-2010-EM**

Al respecto tenemos el Reglamento de Procedimientos Mineros aprobado por DS Nro. 018-92-EM y que incorporó con el Decreto Supremo Nro. 042-2003 donde se obliga a presentar el Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada donde el petionario se compromete a lograr con las

poblaciones del área de influencia de la operación minera una institucionalidad para el desarrollo local, elaborando los estudios y colaborando con la creación de oportunidades de desarrollo más allá de la actividad minera.

En esa misma línea se tiene el DS Nro. 052-2010 que amplía los alcances del DS 042-2003 con la finalidad de que los titulares mineros contribuyan a una mejor calidad de vida de las poblaciones cercanas y en el cual se confirma el Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada del titular minero comprometiéndose a:

a) Enfoque de Desarrollo Sostenible

Contribuir al desarrollo sostenible de la población ubicada en el área de influencia de la actividad minera, procurando de manera conjunta con ella, el desarrollo y el fortalecimiento de la institucionalidad local, principalmente y la articulación con los proyectos de desarrollo productivo, que conlleven a la diversificación económica y la sostenibilidad local más allá de la vida útil de las actividades mineras (el subrayado es nuestro)

(...) c) Cumplimiento de Acuerdos

Cumplir con los compromisos sociales asumidos en convenios, actas, contratos y estudios ambientales (el subrayado es nuestro)

d) Relacionamiento Responsable

Respetar a las personas e instituciones, autoridades, cultura y costumbres locales. Promover acciones que fortalezcan la confianza entre los actores involucrados con la actividad minera, a través del establecimiento y vigencia de procesos participativos y favoreciéndose la prevención y gestión de conflictos y la utilización de mecanismos alternativos de solución de conflictos. (el subrayado es nuestro)

Como vemos, para iniciar la actividad minera con la solicitud de la concesión minera el titular de la actividad minera se compromete con carácter de declaración jurada a contribuir con el desarrollo de la población del área de influencia mediante oportunidades distintas de la actividad minera, es decir creando nuevas oportunidades de desarrollo económico.

Es claro entender que de no presentar esta declaración la solicitud de concesión no será aceptada por la Autoridad Administrativa con lo cual queda evidenciado las obligaciones que van adquiriendo las empresas

mineras que será la fuente para sustentar la causalidad por obligaciones legales.

Por tanto, cuando el titular de una concesión minera realiza efectuar gastos sociales en favor de las poblaciones lo está desembolsando como parte del compromiso previo que asumió como peticionario.

En efecto, los gastos de responsabilidad social son asumidos por el titular minero como requisito para el ejercicio de la actividad minera y deben ser efectuados por éstos durante todo el tiempo que se ejerza la actividad minera. En consecuencia, todo gasto por responsabilidad social no constituye, de ningún modo, un acto de liberalidad, sino que constituye un gasto que debe efectuarse en virtud de una obligación exigida expresamente en la legislación minera.

Finalmente, el Artículo 5 del Decreto Supremo No. 042-2003-EM, modificado por el Decreto Supremo No. 052-2010-EM señala que:

Todos los titulares de la actividad minera, sin distinción de la fase o ciclo en el que se encuentren, está obligados a presentar anualmente, una declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible del ejercicio anterior, a través del Anexo IV de la Declaración Anual Consolidada.

En la referida Declaración se debe reportar el Balance Social y la Inversión ejecutada por cada uno de los rubros especificando el tipo de actividad (programa, proyecto, equipamiento, donaciones), nombre de la actividad, la duración en meses, indicando fecha de inicio y término, el objetivo de la actividad, el origen de los fondos, la inversión programada en soles, el nivel de ejecución en soles por el año declarado, las áreas de impacto (distrito, provincia, departamento, centros poblados) y el número de beneficiarios.

Se trata pues de declarar información al detalle de las actividades realizadas por los titulares mineros en el año sobre respecto de los compromisos asumidos y la gestión social en las zonas de influencia.

Como se desprende de los párrafos anteriores, la obligación de realizar gastos sociales que se encuentren detallados en el respectivo EIA calificará como una obligación legal cuyo incumplimiento generaría sanciones que afectan el patrimonio de la empresa, e incluso, podría implicar la paralización de actividades mineras afectando de manera directa la fuente productora de renta gravada.

De acuerdo con lo expuesto, entendemos que los desembolsos por concepto de obligaciones que se encuentren detalladas en el correspondiente EIA –y que por tanto califiquen como obligaciones legales- serían deducibles para efectos del IR al cumplir con el Principio de Causalidad.

Como podemos apreciar estas normas ha establecido como requisito para el desarrollo de las actividades mineras, el compromiso previo de las empresas mineras de contribuir al desarrollo sostenible de la población ubicada en el área de influencia de la actividad minera, procurando con ella el desarrollo y fortalecimiento de la institucionalidad local y la articulación con los proyectos de desarrollo productivo que conlleven a la diversificación económica y la sostenibilidad local más allá de la vida útil de las actividades mineras, realizar las actividades en el marco de la política ambiental del Estado buscando la gestión social y ambiental con excelencia y el uso de manejo responsable de los recursos naturales para impulsar el desarrollo sostenible, cumplir con compromisos sociales asumidos con las poblaciones, promover acciones que fortalezcan la confianza entre los actores involucrados favoreciéndose la prevención y gestión de conflictos, entre otros.

### **2.2.2 Ley General del Ambiente**

Si bien esta norma no establece obligaciones específicas la Ley General del Ambiente señala que se considera responsabilidad social empresarial a las “relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de operaciones”, pudiendo entender que las actividades en favor de

terceros relacionados y entregas de bienes destinadas a incentivar relaciones de armonía y buena convivencia con los miembros de las comunidades cercanas a las zonas de actividad de empresas extractivas constituyen relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por las propias empresas.

### **2.2.3 Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental**

Por otro lado, los Artículos 1, 2 de la Ley 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental (Ley del SEIN), establecen que dicha norma es de aplicación a proyectos de inversión pública o privada que impliquen actividades que puedan causar impactos ambientales negativos y el artículo 3, modificado por el artículo 1 del Decreto Legislativo 1078 estableció lo siguiente:

No podrán iniciarse la ejecución de proyectos ni actividades de servicios y comercio (...) y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental contenida en la Resolución expedida por la respectiva autoridad competente.” (El énfasis y subrayado es nuestro)

En concordancia con dicha norma, el Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nro. 019-2009-EM estableció lo siguiente:

Toda persona natural o jurídica, de derecho público o privado, nacional o extranjera, que pretenda desarrollar un proyecto de inversión susceptible de generar impactos ambientales negativos de carácter significativo, que estén relacionados con los criterios de protección ambiental establecidos en el Anexo V del presente Reglamento y los mandatos señalados en el Título II, debe gestionar una Certificación Ambiental ante la Autoridad Competente que corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente y lo dispuesto en el presente Reglamento (...). (El énfasis y subrayado es nuestro).

Por su parte el Anexo II del referido Reglamento actualizado por Resolución Ministerial Nro. 157-2011-EM establece el listado de los Proyectos de Inversión que se encuentran sujetos al SEIA, señalando que en el sector minería comprende la exploración minera de gran y mediana minería metálica y no metálica.

En línea con lo señalado por la Ley, los instrumentos de gestión ambiental son clasificados, como sigue:

- Categoría I: Declaración del Impacto Ambiental (DIA)
- Categoría II: Estudio de Impacto Ambiental Semidetallado (EIA Semidetallado)
- Categoría III: Estudio de Impacto Ambiental Detallado (EIA)

Una vez emitida la Resolución que otorga la certificación ambiental, recién se autoriza la ejecución del proyecto.

Por otro lado, el Reglamento de la Ley del SEIN establece en su Artículo 15 que toda persona natural o jurídica que pretenda desarrollar un proyecto de inversión susceptible de generar impactos ambientales negativos debe gestionar una Certificación Ambiental ante la Autoridad Competente que corresponda; siendo que:

(...) la desaprobación, improcedencia, inadmisibilidad o cualquier otra causa que implique la no obtención o la pérdida de la Certificación Ambiental, implica la imposibilidad legal de iniciar obras, ejecutar y continuar con el desarrollo del proyecto de inversión y que el incumplimiento de esta obligación está sujeto a sanciones” (el subrayado es nuestro)

El Artículo 55 de dicho Reglamento también menciona que la Certificación Ambiental obliga al titular a cumplir con todas las obligaciones para prevenir, controlar, mitigar, rehabilitar, compensar y manejar los “impactos ambientales señaladas en el Estudio de Impacto Ambiental y que su incumplimiento está sujeto a sanciones administrativas e incluso puede ser causal de cancelación de la Certificación Ambiental” (el subrayado es nuestro).

Entrando en detalle tenemos que el Anexo IV del Reglamento establece los Términos de Referencia Básicos para Estudios de Impacto Ambiental Detallado (EIA D), Categoría III y entre ellos tenemos que el numeral 6 sobre la Estrategia de Manejo Ambiental se establece que se debe considerar los mecanismos y acciones para la implementación de las actividades y compromisos a los que está obligado a cumplir el titular del proyecto

durante su periodo de duración; de conformidad con la Ley N° 27446, su reglamento y otras normas complementarias aplicables.

La Estrategia de Manejo Ambiental debe considerar como mínimo, entre otros puntos, lo siguiente:

(...) d) Plan de relaciones comunitarias, que considere las medidas y acciones que desarrollará el titular para garantizar una relación armoniosa con las comunidades adyacentes a su área de influencia del proyecto, durante las etapas de construcción, operación, mantenimiento y cierre o abandono”.( el subrayado es nuestro)

(...)

h) Un cuadro resumen conteniendo los compromisos ambientales señalados en los Planes establecidos en la Estrategia de Manejo Ambiental, así como la identificación del responsable y los costos asociados.

Como podemos apreciar el Reglamento ha establecido literalmente que el Estudio de Impacto Ambiental debe incluir el Plan de Relaciones Comunitarias de manera detallada con un cronograma y presupuesto de las acciones comprometidas y a desarrollar en favor de la comunidades que se encuentren adyacentes a su zona de influencia ya que como hemos visto la propia norma ha establecido los mecanismos de control y supervisión y de incumplir estos compromisos conllevará a la imposición de sanciones e inclusive la cancelación de la certificación ambiental y por ende la continuidad de las operaciones mineras.

Estas normas reglamentarias señalan expresamente la obligatoriedad para el titular de la actividad minera del cumplimiento de los compromisos y obligaciones contraídas en el Estudio de Impacto Ambiental y además que su incumplimiento implicaría sanciones que afectarían el patrimonio de la empresa y el riesgo de la cancelación de la certificación que implicaría el cese o paralización de las actividades del proyecto/operación minera y por ende el mantenimiento de la fuente productora de la renta.

Además es necesario mencionar que al elaborar el estudio ambiental los compromisos indicados obligatoriamente en el petitorio según el Reglamento de Procedimientos Mineros se debe documentar dichos

compromisos mediante contratos, actas, convenios lo cuales son pasibles de seguimiento y fiscalización por el organismo estatal correspondiente y en caso de su incumplimiento el titular de la actividad minera es pasible de sanciones económicas e inclusive se puede sancionar con la cancelación de la certificación ambiental y con ello la paralización las actividades de exploración y explotación minera.

#### **2.2.4 Normas reglamentarias de la Ley General de Minería**

Al respecto nos vamos a referir al nuevo Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero, aprobado con Decreto Supremo Nro. 040-2014 con la finalidad de actualizar integralmente las recientes y diversas disposiciones legales para articular la debida protección ambiental y social, la inclusión social y el bienestar de las poblaciones asentadas en el área de influencia de las actividades mineras y la promoción de la inversión privada, en un marco de seguridad jurídica y desarrollo sostenible y convivencia armoniosa, entre el Estado, los inversionistas del sector y la población aledaña a los proyectos mineros

Este Reglamento buscar concordar la Ley General de Minería con las normas ambientales referidas anteriormente como la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, la Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) y el Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental.

Esta norma ha definido los conceptos de Influencia Directa e Indirecta y además ya define la Influencia Social que precisamente me ayuda en mi trabajo, como sigue:

**Área de Influencia Directa:** Comprende el área del emplazamiento del proyecto o la unidad minera, entendida como la suma de espacios ocupados por los componentes principales de aquél y de las áreas impactadas directamente durante el ciclo de vida de la actividad minera .

**Área de Influencia Directa Social:** comprende a la población y/o área geográfica que es afectada directamente por los impactos socioambientales de la actividad minera (el subrayado es nuestro)

**Área de Influencia Indirecta Social:** comprende a la población y/o área geográfica aledaña al área de influencia directa, identificada y definida en el estudio ambiental del proyecto, con la cual se mantiene interrelación directa y en donde se generan impactos socioambientales asociados a los impactos directos.

Siguiendo con el análisis de la norma tenemos que se ha establecido que los Estudios Ambientales deben comprender, entre otros, el Plan de Gestión Social considerando las características del proyecto y de sus áreas de influencia y de la población relacionada

Asimismo se establece que dentro de los principios de la gestión social se tiene el Enfoque de Desarrollo Sostenible que postula:

Contribuir al desarrollo sostenible de las capacidades de las poblaciones ubicadas en el área de influencia directa social del proyecto minero, procurando, afianzar el desarrollo y el fortalecimiento de la institucionalidad local de manera conjunta con ella, así como la compatibilidad entre la actividad minera y las actividades económicas locales orientados a la diversificación económica y la sostenibilidad local más allá de la vida útil de las actividades mineras. (el subrayado es nuestro)

El Plan de Gestión Social es la herramienta que propone el titular de la actividad minera para prevenir, mitigar los impactos sociales negativos y potenciar los impactos sociales positivos del proyecto minero en las áreas de influencia social. Dicho Plan debe contener, entre otros con el Plan de concertación social que contendrá las medidas de prevención y mitigación del riesgo e impacto social, tales como la afectación significativa de recursos naturales, en tanto sea de necesidad prioritaria para la población o del patrimonio cultural material de la localidad así como los mecanismos de acercamiento y concertación de los diversos intereses de las poblaciones locales.

Asimismo debe incluir Plan de desarrollo comunitario que incluirá los programas de promoción local e inclusión social, con el propósito de mejorar sus condiciones socioeconómicas enfatizando sus actividades productivas, la generación de empleo, la salud, nutrición y la educación. Debe promoverse el fortalecimiento de capacidades locales, entre otros, en coordinación con las autoridades y población local y finalmente el

Programa de Inversión Social con la programación anual estimada de las inversiones programadas para la ejecución del Plan de Gestión Social.

El cumplimiento de los compromisos sociales de los estudios ambientales deben ser monitoreado y registrado por el titular minero conforme al formato que apruebe la DGAAM en los que se consignará las actividades realizadas y metas alcanzadas, debiendo ser puesta dicha información a conocimiento de la DGAAM, la OGSS y la autoridad de fiscalización y seguimiento a su requerimiento.

Los compromisos sociales que implemente voluntariamente el titular minero como parte de su política corporativa, de manera adicional a los establecidos en los estudios ambientales, deben ser registrados en una sección separada en el formato antes señalado.

La declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible, establecida en el artículo 5 del Decreto Supremo N° 042-2003-EM y su modificatoria, deberá guardar correspondencia con la información que se registre en el formato antes referido.

Como resumen de la legislación reglamentaria de la Ley General de Minería podemos decir que los compromisos indicados en las normas se comprueban en tres momentos:

- Al momento de solicitar un petitorio, donde se presenta el compromiso con carácter de declaración jurada
- Al momento de elaborar el estudio ambiental y obtener la certificación ambiental para la realización de labores de exploración y explotación y donde los compromisos se convierten en tangibles y sujetos de verificación ya que se insertan en los estudios ambientales en forma de planes o programas de relaciones comunitarias y se debe evidenciar la existencia de los compromisos que luego serán fiscalizados por los organismos correspondientes.
- En la Declaración Anual Consolidada, Anexo IV de la DAC.

Luego del análisis de las normas legales sectoriales y ambientales y de una relación con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos concluir que los gastos ambientales de responsabilidad social, al contribuir con lograr la adecuada política nacional de medio ambiente y de relaciones comunitarias deben ser deducibles de la renta bruta de la empresa.

En este esquema legal, la doctrina local ha manifestado que Horny, Ramirez, Seminario y Ramírez (2006):

Por lo menos, no debe quedar duda de que los gastos sociales asumidos por las empresas en cumplimiento de sus obligaciones incluidas en sus estudios de impacto ambiental, incluyendo el componente social de estos estudios, y lo que se derivan de los compromisos asumidos como consecuencia de una situación de conflicto con las comunidades, sea que haya existido una intervención del Estado a través de las ya mencionadas Mesas de Diálogo o Comisiones de Alto Nivel, o que la solución haya sido adoptada en virtud de una negociación entre la empresa y la comunidad, deben ser deducibles (p.117).

A nivel jurisprudencial se tiene en la misma línea la Resolución Nro. 01932-5-2004 que en un caso de gasto por la entrega de energía eléctrica de una empresa minera a una comunidad campesina y según el expediente el contribuyente no aportó pruebas el Tribunal concluye en lo siguiente: **Que no habiéndose acreditado que exista una obligación legal o contractual, no procede la deducción de dicho gasto**, por lo que corresponde mantener el reparo al Impuesto a la Renta”. (el énfasis y subrayado es nuestro)

En consecuencia, queda claro que si el contribuyente aporta las pruebas de la obligación legal que ha asumido por las normas y procedimientos revisados y analizados sustentado además con los convenios y /o acuerdos respectivos el Tribunal debería considerar el gasto como un gasto aceptado para la determinación del Impuesto a la Renta.

En efecto, los gastos de responsabilidad social son deducibles porque son obligaciones legales, son compromisos contractuales que se asumen al solicitar la concesión minera al Estado Peruano, se trata de obligaciones que tienen su fuente en la Ley y por tanto se cumple con el Principio de Causalidad y si no hay compromiso con el Estado Peruano no hay derecho a acceder a una concesión minera, en consecuencia no se podría realizar actividad minera.

Para ratificar mi afirmación voy a citar la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 18937-10-1023 en la cual la Administración Tributaria cuestionaba las entregas de dinero que se efectuaron en cumplimiento de convenios marco suscritos con las comunidades campesinas ubicadas en el área de influencia de su yacimiento minero, de modo que las mismas no deben considerarse donaciones o liberalidades, sino más bien obligaciones de carácter contractual.

Asimismo el titular minero con el fin de desarrollar la total normalidad sus actividades productivas y en aras de tener paz social con las comunidades aledañas a su centro de operaciones la compañía minera suscribió convenios marcos con las distintas municipalidades, mediante las cuales se obligó a realizar diversas donaciones a las comunidades y municipalidades con el efecto de evitar la interrupción de sus procesos.

Por su parte la Administración Tributaria cuestionaba dichas entregas ya que no guarda relación con la generación y/o mantenimiento de la renta de la recurrente y señalaba que las entregas constituían liberalidades para lo cual desarrolló el concepto de liberalidades según la RTF 2675-5-2007: “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”.

El Tribunal Fiscal analizó los contratos donde se comprometía a entregar dinero y confirmó que se trataba de la materialización del compromiso previo de inversión que firmó al momento de la entrega de la concesión según las normas reglamentarias de la Ley General de Minería.

Asimismo desarrolló los conceptos emanados del Tribunal Constitucional sobre responsabilidad social y que hemos expuesto en el punto anterior e igualmente invocó las normas ambientales, como la Ley General del Ambiente, específicamente el artículo 78 sobre la promoción y difusión de responsabilidad social y finalmente citó las posiciones de tratadistas para concluir que los gastos de responsabilidad no pueden constituir actos de liberalidad.

Con estos considerandos el Tribunal Fiscal señaló que los gastos efectuados 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 LIR.

En efecto, podemos afirmar que la deducibilidad del gasto social en cuanto se den en cumplimiento de las obligaciones sectoriales actuales o futuras y estén reflejadas en los estudios de impacto ambiental debidamente aprobados no debería ser cuestionada y además podemos añadir las futuras obligaciones que pudieran contraerse con las comunidades en virtud de conflictos o acuerdos que se hayan pactado entre las partes.

Por lo revisado puedo concluir que toda actividad que se encuentre dentro del marco de las obligaciones que exigen las normas legales sectoriales y ambientales y que esté relacionada con el proyecto u operación minera debe ser considerado como actividad propia de la Compañía y por tanto ser deducibles en la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría.

### **2.2.5 Acreditación y fehaciencia de los gastos sociales**

Como hemos desarrollado ampliamente en los puntos anteriores la sustentación del Principio de Causalidad debe ir de la mano con la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito. Debe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad.

#### **✓ Plan de Relaciones Comunitarias y documentos de acreditación**

Como parte de su Plan de Trabajo e independientemente de la obligación legal las Empresas Mineras tienen como referencia base el

documento denominado Plan de Relaciones Comunitarias con el detalle de los proyectos y unidades de operación, sus políticas de apoyo social y desarrollo sostenible, las áreas de influencia directa e indirecta, la situación social de las poblaciones, los riesgos, los objetivos empresariales, los objetivos por actividad y las acciones de apoyo debidamente fundamentadas.

En ese sentido, considero que el documento denominado Plan de Relaciones Comunitarias, Plan de Gestión Social o similar constituye un elemento de referencia importante para sustentar la deducibilidad de los gastos sociales donde se detalle los programas que se realizarán para mantener adecuadas relaciones con las comunidades y pobladores con vistas al desarrollo normal de las actividades mineras.

Estos documentos deben contener los programas, los objetivos empresariales generales, los objetivos específicos de cada programa, área de influencia, beneficiarios, obligaciones asumidas, presupuesto, proyectos de apoyo y beneficios esperados por la empresa minera.

Asimismo como parte de las pruebas y según cada caso las empresas deben contar con documentación suficiente para acreditar los desembolsos por gastos sociales, entre ellos podemos mencionar:

- \* Acuerdos o convenios entre la empresa y las comunidades campesinas y/o nativas que establezcan claramente en alguna cláusula la obligación de efectuar determinadas prestaciones a favor de las comunidades con la finalidad de realizar el desarrollo normal de las operaciones. Dichos acuerdos deben tener fecha cierta, vigencia, y detallar en forma precisa las prestaciones en favor de las comunidades ya sea la entrega de determinados bienes o la prestación de servicios.
- \* Recibos o actas de conformidad por la recepción de los bienes entregados o los servicios. Estas actas deben contener:

(a) Identificación de la empresa

(b) Identidad del beneficiario efectivo de bien o servicio recibido

(c) Naturaleza del bien entregado o servicio

(d) Fecha y firma de los beneficiarios

\* Comprobantes de pago emitidos por los proveedores de los bienes y/o servicios entregados o prestados a las comunidades campesinas o nativas

\* Actas de negociación y cartas de compromisos suscritas entre la empresa y las comunidades u otro medio probatorio donde en el que se evidencie el interés de la empresa minera en efectuar las entregas a fin de cumplir con los compromiso pactados y con la finalidad de mantener lazos de entendimientos y convivencia con las comunidades y el normal desarrollo de las operaciones mineras.

\* Documentación que evidencie cualquier situación de posible o potencial riesgo de conflicto que pueda impedir el inicio del proyecto o alterar las operaciones de explotación, entre ellos pliego de reclamos, peticorios, documentos que contengan las demandas de las comunidades, notas de prensa, documentos policiales, notariales y judiciales que evidencien problemas o disturbios por parte de las comunidades y/o autoridades

En general, la preservar y acreditar con cualquier documento que evidencie el pedido y exigencia de las comunidades y autoridades locales para demostrar la causalidad y fehaciencia de los gastos sociales.

✓ **Documentos que deriven de obligaciones legales**

En esta parte considero que como una prueba adicional de las obligaciones adquiridas y la ejecución de las mismas en cumplimiento de normas legales constituyen las declaraciones que se presentan a los

organismos estatales, específicamente a las dependencias del Ministerio de Energía y Minas y entre ellos tenemos:

- \* Compromiso de Inversión que se presenta al momento de realizar el petitorio minero que contiene seis compromisos y entre ellos de colaborar en la creación de oportunidades de desarrollo más allá de la vida de la actividad minera
- \* La Declaración Jurada Anual que se presenta a la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas con el compromiso de ejecución de desarrollo sostenible donde se detalla las obras y acciones de apoyo indicando los montos invertidos en favor de las comunidades y comprometidos en el Estudio de Impacto Ambiental. Dicha obligación declarativa está regulada por el Artículo 5 del Decreto Supremo No. 042-2003-EM, modificado por el Decreto Supremo No. 052-2010-EM señala que “todos los titulares de la actividad minera, sin distinción de la fase o ciclo en el que se encuentren, está obligados a presentar anualmente, una declaración jurada de compromiso con el desarrollo sostenible del ejercicio anterior, a través del Anexo IV de la Declaración Anual Consolidada”.

El Anexo IV de la DAC comprende el Balance Social, Proyectos, Equipamiento y Donaciones de los siguientes rubros: Educación, Salud, Nutrición, Gestión Ambiental, Economía Local e Infraestructura Básica

La información que se reporta con carácter de Declaración Jurada es por actividad desarrollada, la duración en meses indicando la fecha de inicio y de término, los objetivos, origen de los fondos, monto de la inversión programada y ejecutada, las áreas de impacto a nivel de región, provincia, distrito y centro poblado y el número de beneficiarios directos.

Queda claro que la documentación de soporte debe estar bajo responsabilidad del contribuyente para acreditar la declaración y la fehaciencia del gasto en la actividad detallada.

- \* Por otro lado tenemos el Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero, aprobado con Decreto Supremo Nro. 040-2014E que estableció que el cumplimiento de los compromisos sociales de los estudios ambientales deben ser monitoreado y registrado por el titular minero conforme al formato que apruebe la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas en los que se consignará las actividades realizadas y metas alcanzadas, debiendo ser puesta dicha información a conocimiento de la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros, la Oficina General de Gestión Social y la autoridad de fiscalización y seguimiento a su requerimiento.

Como vemos las normas sectoriales obligan a las empresas a declarar anualmente al Ministerio de Energía y Minas el nivel de cumplimiento, al detalle, de los compromisos asumidos en los Estudios Ambientales aprobados con anterioridad.

Por lo expuesto, estos documentos que se presentan de manera obligatoria y con carácter de Declaración Jurada pueden servir como elementos probatorios de la causalidad y fehaciencia de los gastos sociales.

### **2.3 Legislación Comparada - Chile**

Como sabemos el vecino país de Chile es un gran productor de minerales y concentra inversionistas mineros locales y extranjeros y el sector minero constituye un importante generador de divisas y de ingresos fiscales.

Por estas consideraciones he analizado la legislación tributaria de Chile sobre los gastos sociales de las empresas mineras y tenemos lo siguiente:

### **2.3.1 Legislación del Impuesto a la Renta hasta antes del cambio normativo del año 2014**

Sobre el particular, en primer término cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por La Ley del Impuesto a la Renta, D.L. No 825, en el inciso primero del artículo 31; la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

A tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- (i) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta; (el subrayado es nuestro)
- (ii) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- (iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y
- (iv) Que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

A su turno el artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece el impuesto único a distintos tipos de desembolsos establece una excepción para los siguientes casos:

No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera

Categoría; el impuesto único de este artículo; y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; (iv) los pagos a que se refiere el número 12, del artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto.

Al amparo de este marco tributario los gastos sociales derivados de un mandato legal se considera deducible como gasto y no están siendo cuestionados por la Administración Tributaria de Chile en atención a casuística en los procesos de fiscalización de la Autoridad Tributaria, situación que hemos recogido de las consultas realizadas a profesionales tributaristas de empresas mineras. En esa línea existen informes que ha emitido el Servicio de Impuestos Internos.

### 2.3.2 Pronunciamientos de la Autoridad Tributaria de Chile

#### ✓ Oficio Nro. 336 del 24.02.2010 – Servicio Tributos Internos

Para un mejor entendimiento voy a transcribir los puntos más relevantes de este Informe de la Administración Tributaria de Chile

#### **Resumen:**

Tratamiento tributario frente a las leyes sobre Impuesto a la Renta e Impuesto a las Ventas y Servicios de los desembolsos efectuados por una sociedad anónima cerrada, originados en labores de extracción y saneamiento en terrenos donde funcionaban sus instalaciones – Los desembolsos que debe efectuar la sociedad, no obedecen a una mera liberalidad, sino a una obligación establecida en nuestro ordenamiento jurídico – Podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean declarados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas y otros parámetros económicos y técnicos – Requisitos que deben concurrir para que un determinado gasto sea considerado necesario para producir la renta – Las obras tendientes a mitigar el impacto ambiental que produce una actividad o

proyecto, en la medida que sean obligatorias para el contribuyente y no una mera liberalidad, le darán derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en las adquisiciones o servicios utilizados, por cuanto se entiende que tales obras, se encuentran vinculadas al giro de la empresa.  
(el subrayado es nuestro)

### **Posición de la Administración Tributaria**

El detalle de los trabajos y actividades que comprende cada una de estas fases, de los tiempos de ejecución y los montos estimados de los gastos en que incurrirá para su implementación, constan en la Autorización Ambiental, cuya copia adjunta.

En este sentido, hace presente que el compromiso con el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente no es sólo uno de los pilares fundamentales de la responsabilidad social empresarial de XXX, sino que además forman parte del marco jurídico que regula las actividades propias de XXX. En efecto, el derecho que tiene XXX a emprender actividades comerciales e industriales, está sujeto al cumplimiento estricto de todas aquellas normas referidas a la protección del medio ambiente.

\* En otras palabras, los gastos que debe incurrir XXX para el saneamiento y recuperación de los terrenos, son gastos que han sido formalmente impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución del Proyecto y el otorgamiento de la Autorización Ambiental, por lo que, tal como se indica en el Oficio N° 1.373, de fecha 27 de abril de 2009, de este Servicio, tales desembolsos podrán rebajarse como gasto tributario, de acuerdo con las normas generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro que desarrolla XXX, procediendo de esta manera el derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado en la ejecución del proyecto. (el subrayado es nuestro)

Por lo anteriormente expuesto, solicita se confirme que los gastos en que incurra XXX en cumplimiento del Proyecto y de la Autorización Ambiental son deducibles para la determinación de la renta líquida de XXX, según lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y dicen relación con el giro o actividad de ella, y, por ende, el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) recargado en las facturas que acrediten dichos gastos, constituirán un crédito fiscal IVA para XXX, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 N° 1 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.(el subrayado es nuestro)

En consecuencia, tales desembolsos, a juicio de este Servicio, podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean declarados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas y otros parámetros económicos y técnicos

✓ **Oficio Nro. 1373 del 27.04.2009 – Servicio Impuestos Internos**

**Tema consultado:**

Tratamiento tributario de desembolsos efectuados por una empresa privada en la construcción de una obra comunitaria – Requisitos que deben concurrir para que un determinado desembolso pueda ser considerado como un gasto necesario para producir la renta.

A través del Oficio N° 2.247, de 01.10.2008, el Sr. Director de la VIII Dirección Regional de XXXX, remitió la presentación efectuada ante esa Unidad y demás antecedentes que dicen relación con una consulta sobre el tratamiento tributario, tanto desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, al que deben sujetarse los desembolsos efectuados por un contribuyente en la construcción de una obra en beneficio de la comunidad.

La consulta se refiere a determinados desembolsos efectuados por la Compañía YYYY, a quien se otorgó una concesión marítima mediante

Decreto N° 288, de 29 de diciembre de 2004, del Ministerio de Defensa Nacional, Subsecretaría de Marina, para construir una cancha de acopio con la finalidad de aumentar la capacidad productiva de la compañía por la vía de incrementar la superficie de almacenamiento temporal de contenedores y productos. El referido Decreto de concesión, impuso al concesionario la obligación de someter el proyecto al sistema de evaluación de impacto ambiental.

Ahora bien, la Comisión Regional del Medio Ambiente, mediante Resolución Exenta N° 230, de 26 de agosto de 2005, calificó favorablemente el señalado proyecto de construcción de una cancha de acopio, dando cuenta del acuerdo entre la Municipalidad de TTTT y la empresa concesionaria de que esta última debía construir una costanera de 12 metros de ancho en la extensión comprendida entre la cancha de acopio del patio norte del recinto portuario y la caleta Lo Rojas, permitiendo la conectividad entre ambos puntos, de lo que se dejó también constancia en un plano que se tuvo a la vista en Dicha Resolución. Tal como señala la resolución citada, lo anterior decía relación con los impactos visuales y turísticos de la obra para cuya construcción se otorgó la concesión señalada

### **Posición de la Administración Tributaria**

Respecto a la posibilidad de deducir de la renta bruta de la empresa ocurrente los desembolsos incurridos en la construcción de Costanera asociada al Proyecto de Construcción de Cancha de Acopio en Patio Norte, Puerto de TTTT, Comuna de TTTT, es preciso tener presente dos órdenes de consideraciones para establecer la obligatoriedad de tal gasto para esa compañía:

- a) En una esfera normativa municipal, tales desembolsos resultan un imperativo para la empresa, de acuerdo a normas impartidas por el Municipio de TTTT, como se comprueba en una carta del Sr. Alcalde del Municipio, de fecha 28 de Junio de 2005, acompañada en los antecedentes, la cual indica que tanto en el nuevo Plan Regulador Comunal, en esa época en evaluación, como en la

propuesta de zonificación de la Bahía de TTTT, aprobada por la Comisión Regional de Uso del Borde Costero en el mes de Noviembre de 2004, se contempla en el sector dicha Costanera, hecho que debería ser considerado y coordinado al momento de materializar la construcción de cancha de acopio de la Compañía Puerto TTTT.

Ello evidencia que la no conectividad entre el Puerto y la Caleta de Lo Rojas, a través de la mencionada Costanera, determinaría la oposición del Municipio al proyecto en su conjunto, de manera que su no construcción podría impedir su desarrollo;

- b) En un plano legal también dicha construcción sería también obligatoria para la empresa, si se considera lo dispuesto en el Decreto de Concesión Marítima N°288 de 29.12.2004, que, como punto de partida, y a cambio de la concesión marítima sobre un terreno de playa, playa y uso de mejora fiscal, somete al concesionario al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de modo que, sin tal aprobación por parte de la Comisión Regional del Medio Ambiente de la Región BBB, las obras no pueden llevarse a cabo.

\* Por otra parte, las obras adicionales ejecutadas, de ser consideradas compromisos ambientales, adquirirían el carácter de obligatorias por el sólo ministerio de la ley, conforme al artículo 18 de la Ley Sobre Bases Generales del Medio Ambiente. Sin embargo, la interpretación de lo dispuesto por dicho texto legal no es una materia de competencia de este Servicio.

De lo dicho, se estima que tales desembolsos podrían rebajarse como gasto tributario, de acuerdo a las normas generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean considerados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa,

sus rentas declaradas, rentabilidad del capital y características de las obras entre otros parámetros. Lo anterior, evidentemente, en cuanto conforme a la normativa legal sobre concesiones marítimas y materias ambientales, la construcción de la obra materia de este oficio sea obligatoria para la empresa.

### **2.3.3 Legislación del Impuesto a la Renta después del cambio normativo del año 2014**

El cambio más importante para los fines de mi sustentación de la Ley No. 20.757 del 31 de enero de 2014 y con vigencia a partir del 01 de enero de 2014 radica en la redacción del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta que regula la aplicación del impuesto único para distintos de gastos excepto los desembolsos realizados con motivo de la ejecución de actividades aprobadas por el sector estatal y cuyo texto fue ampliado tal como lo transcribo y que he subrayado para fines ilustrativos, como sigue:

No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; (iv) los pagos a que se refiere el número 12, del artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto, y (v) los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la Ley N° 19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, o en conformidad a la Ley N° 19.253, sobre comunidades indígenas, que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva, siempre que no se efectúen directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo

empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre mercado de valores. Las empresas deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y oportunidad que éste determine mediante resolución, el monto total de la inversión destinada a la ejecución del proyecto o actividad, los pagos efectuados en cumplimiento de las obligaciones señaladas, la identificación de los beneficiarios de los mismos, así como cualquier otro antecedente relacionado. Con todo, igualmente se afectarán con el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, en la parte correspondiente al exceso, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto. (el subrayado es nuestro)

Como vemos la nueva Ley del Impuesto a la Renta vigente desde el ejercicio 2014 ya incorporó expresamente en su cuerpo legal la no afectación con el Impuesto de los pagos o desembolsos que se realicen en virtud de un compromiso legal derivado de la aprobación del proyecto por una autoridad competente mediante una resolución de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito estableciendo límites a la referida inafectación

Es conveniente mencionar que esta norma rige a partir del 01 de enero de 2014 respecto de los pagos, gastos o desembolsos señalados en la nueva disposición y que se efectúen a contar de dicha fecha. Sin embargo con Ley 20.780 del 29 de setiembre de 2014 ha sustituido el artículo 21 donde se ha excluido el inciso v) incorporado por la Ley 20.757 y tendrá vigencia a partir del 01 de enero de 2017.

✓ **Pronunciamiento de la Administración Tributaria – Informe Nro. 1381 de 27.05.15**

**a) Sobre el cálculo de los mínimos para la Inafectación vigente a partir del 01 de enero de 2014**

Una empresa eléctrica consulta la aplicación de los límites de la inafectación del impuesto señalado en el artículo 21 dado que tiene pérdida tributaria y capital propio negativo dado que el numeral v) señala que se afectarán al impuesto los pagos o desembolsos en la parte que excedan a la cantidad menor a la suma equivalente a:

- i) El 2% de la renta líquida imponible del ejercicio
- ii) El 1,6% por mil del capital propio tributario, según el valor al cierre del ejercicio
- iii) El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

El informe concluye así:

En los casos en que en un determinado ejercicio un contribuyente determine una pérdida tributaria o bien su capital propio sea negativo, con en el caso, no tiene aplicación la liberación que dispone el numeral v) del inciso 2 del artículo 21 de la Ley, puesto que en tal caso, la cantidad menor de las tres sumas alternativas establecidas como límites por esta disposición, para que proceda la referida liberación (2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo; y 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa) es negativa, y para estos efectos, en ambos casos es cero.

En consecuencia la cantidad menor es cero por tanto todos los pagos o desembolsos realizados estarán afecto al Impuesto señalado en el artículo 21 de la Ley.

#### **b) Sobre los alcances del inciso v) de la Ley 20.757**

El contribuyente señala que en el contexto de la normativa ambiental vigente y con motivo de la aprobación y ejecución de los proyectos han realizado desembolsos en cumplimiento de obligaciones:

- i) impuestas en resoluciones de calificación ambiental que aprueban los proyectos
- ii) asumidas en diversos contratos suscritos con autoridades administrativas, organizaciones dotadas de personalidad

jurídica y otras organizaciones comunitarias a efectos de mitigar las externalidades negativas de la ejecución de los proyectos

La Autoridad Tributaria señala que la modificación del artículo 21 tuvo como objeto regular el tratamiento tributario de este tipo de desembolsos en general, permitiendo que las empresas financien programas conocidos como de responsabilidad social empresarial, sin que se afecten con el impuesto establecido en el inciso 1 de la norma, siempre que se cumplan los requisitos de la Ley.

Asimismo confirma que resultan aplicables los criterios sostenidos en los oficios No. 1.373 del 2009 y 336 del 2010.

Por lo leído queda claro que en el país sureño los gastos o desembolsos realizados en cumplimiento de las obligaciones establecidas con ocasión de la autorización sectorial son deducibles y ha incorporado en su cuerpo legal la no afectación con el Impuesto de los pagos o desembolsos que se realicen en virtud de un compromiso legal derivado de la aprobación del proyecto por una autoridad competente mediante una resolución de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente y que consten en un contrato o convenio suscrito estableciendo límites específicas para dicha inafectación.

Para cerrar el capítulo podemos afirmar que los gastos sociales que realizan las empresas mineras en favor de las zonas de influencia directa del proyecto son gastos deducibles porque cumplen con el Principio de Causalidad ya que son necesarios para generar rentas gravadas, mantener la fuente productora y se realizan en cumplimiento de obligaciones legales o contractuales.

Por otro lado, tenemos los gastos e inversiones realizadas en favor de zonas de influencia indirecta cuya deducción será analizada en el siguiente Capítulo.

### **CAPITULO III:**

#### **GASTOS EN FAVOR DE ZONAS DE INFLUENCIA INDIRECTA-ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN CON VISTAS A UN PLANEAMIENTO FISCAL**

##### **1. Desembolsos en favor de comunidades y poblaciones de influencia indirecta destinados a la construcción de obras de servicio público y de infraestructura**

En muchas ocasiones las empresas mineras tienen que realizar desembolsos para realizar acciones de apoyo en favor de poblaciones y en otros casos para la promoción de proyectos de desarrollo sostenible así como obras en beneficio de zonas que no tienen influencia directa en las operaciones mineras pero se ven comprometidas con su desarrollo (áreas de influencia indirecta), generalmente dentro del ámbito geográfico y político distrital, provincial y regional.

Las obras más comunes que se realizan en favor estas zonas son las siguientes:

- Construcción de Represas
- Construcción de Plantas de Tratamiento de Aguas
- Construcción de Obras Viales de Trascendencia Provincial y/o Regional
- Preparación de perfil y desarrollo de Ejes Turísticos Provinciales y/o Regionales
- Planes de Refosteración en el ámbito Regional
- Proyectos de Desarrollo Regional en Revegetación

Para estos fines es conveniente mencionar los siguientes conceptos:

**Área de Influencia Directa:** son las comunidades del entorno directo al proyecto de exploración o unidad de operación minera. Estas zonas reciben el impacto directo de las actividades mineras. Normalmente comprende todo el ámbito distrital.

**Área de Influencia Indirecta:** son las zonas referidas que tienen relación con las actividades mineras pero de manera indirecta. En este caso normalmente se subdivide en dos Áreas, como sigue:

Área 2: está referido a la cuenca o la provincia donde está ubicado el proyecto u operación minera.

Área 3: comprende la región, donde tenemos que mencionar de un relacionamiento a nivel regional.

Para mayor ampliación podemos citar los conceptos de Área de Influencia mencionados en el Reglamento de Protección y Gestión Ambiental para las Actividades de Explotación, Beneficio, Labor General, Transporte y Almacenamiento Minero, aprobado con Decreto Supremo Nro. 040-2014, norma que busca concordar la Ley General de Minería con las normas ambientales referidas anteriormente como la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, la Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) y el Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental.

Esta norma ha definido los conceptos de Influencia Directa e Indirecta y además conceptualiza el término de Influencia Social, como sigue:

**Área de Influencia Indirecta:** Comprende los espacios localizados fuera del área de influencia directa, el cual se establece en base a los impactos ambientales indirectos de los componentes, identificados y definidos en el estudio ambiental del proyecto, durante el ciclo de vida de la operación y los impactos sociales relacionadas a estas áreas.

**Área de Influencia Indirecta Social:** comprende a la población y/o área geográfica aledaña al área de influencia directa, identificada y definida en el estudio ambiental

del proyecto, con la cual se mantiene interrelación directa y en donde se generan impactos socioambientales asociados a los impactos directos.

El tratamiento tributario de los gastos realizados en favor de las zonas influencia directa hemos desarrollado ampliamente en el Capítulo II por que nos abocaremos a revisar desembolsos en favor de las zonas de influencia indirecta.

En este escenario considero conveniente analizar la legislación vigente en nuestro país con los mecanismos y procedimientos que ha establecido la Ley con vistas hacia un planeamiento fiscal.

En primer lugar tenemos que revisar la legislación de la Ley General de Minería por la deducción de la inversión en obras de infraestructura pública, luego veremos el esquema de las Donaciones a Entidades del Sector Público Nacional, Gobiernos Municipales y Regionales y finalmente revisar la aplicación y utilidad de la Ley de Asociaciones Público – Privadas, Ley 29230 y su reglamento para canalizar dichas obras bajo el mecanismo de Obras por Impuestos.

## **2. Planeamiento Fiscal: Análisis de la Legislación vigente**

### **2.1 Planeamiento Fiscal: Concepto**

En principio debemos revisar el concepto de Planeamiento Tributario para lo cual es conveniente citar algunas definiciones:

Bravo Cucci, define al planeamiento tributario como aquel “conjunto coordinado de comportamientos orientados a optimizar la carga fiscal, ya sea para reducir o para eliminarla, o para gozar de un beneficio tributario”

Corneel, señala que “el planeamiento tributario consiste en seleccionar la mejor de diversas formas disponibles para lograr el fin económico general deseado por el cliente, y el mejor de los métodos alternativos para manifestar la operación específica por el cual se decidió”.

Para el autor Alva (2001), “el planeamiento tributario se debe entender como aquella herramienta gerencial utilizada por profesionales ligados a la tributación, cuyo objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos”.

Las definiciones anotadas coinciden en que se trata del ahorro fiscal por parte del contribuyente el cual determina en función al planeamiento una menor carga impositiva.

Por tanto, en la medida que el planeamiento tributario sea realizado en estricto cumplimiento del marco legal vigente y no signifique la violación de una norma tributaria o se presente algún ilícito, es perfectamente aceptable.

Así tenemos que en la “economía de opción” se aprecia la existencia de una lista de varias opciones de ahorro fiscal que la propia normatividad ofrece a los sujetos pasivos bien sea de manera expresa o también tácitamente. También podría darse en situaciones en la cuales el legislador no previó determinada conducta de parte de los contribuyentes, los cuales en un análisis de diversos escenarios, optan por un determinado escenario construido sobre la base de las normas existentes para rebajar o disminuir la carga impositiva que recae sobre ellos.

En la economía de opción no se aprecia una simulación de un tipo de negocio, tampoco de comete fraude a las ley, toda vez que no se contraviene norma alguna y por último no se va contra la finalidad por la cual se dictó la normatividad tributaria.

Según Rosembuj (1999):

La economía de opción es ineludible: está en la ley y en la aplicación correcta de la misma, extrae sus ventajas para el contrato en curso, supone crear situaciones de ventaja cuyas alternativas ofrece el ordenamiento jurídico. Es la configuración por parte del legislador de oportunidades tributarias que, expresadas en lenguaje técnico, suponen, para el que elige, la renuncia o pérdida de otras posibilidades, todas ellas lícitas. (p. 72)

A la luz de lo expuesto, es motivo del presente capítulo establecer lineamientos y pautas para una planificación fiscal a partir de las opciones específicas que ha

determinado el legislador sobre los gastos realizados por las empresas mineras en proyectos de exploración y en operación con el objetivo de reducir la carga impositiva desarrollando los regímenes siguientes:

1. Dedución de Obras de Infraestructura Pública
2. Donaciones a entidades del Sector Público Nacional, y
3. Mecanismo de Obras por Impuestos

### **3. Análisis de la Legislación vigente: Planeamiento Fiscal**

#### **3.1 Ley General de Minería – Obras de infraestructura que constituya servicio público**

Es muy común que las empresas mineras tengan que realizar inversiones en obras para cubrir servicios públicos como las construcción de carreteras, construcción y equipamiento de escuelas y centros de salud, habilitación y construcción de puentes, líneas de transmisión y distribución de energía, obras de saneamiento ambiental las cuales pueden servir sólo para servicio público o bien para sus fines empresariales y además para beneficio de las poblaciones cercanas como la construcción de carreteras.

Bajo este escenario donde el apoyo se traduce en la realización de obras de infraestructura de servicio público es conveniente revisar la legislación vigente aplicable en el sector minero y en ese marco jurídico canalizar la construcción y entrega de dichas obras de infraestructura pública y considerarlos deducibles según la Ley General de Minería de acuerdo a lo establecido expresamente en el artículo 72 y cumpliendo con las formalidades que la Ley y los Reglamentos señalan.

Así tenemos que el inciso d) del artículo 72 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (LGM), aprobado con Decreto Supremo Nro. 014-92-EM ha señalado expresamente: “Las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público, serán deducibles de la

renta imponible, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente”. (el subrayado es nuestro).

Por su parte, el Reglamento del Título Noveno de la LGM, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, aprobado por D. S. N° 024-93-EM, en lo que se refiere a las Inversiones en Infraestructura, ha establecido en su artículo 7 lo siguiente:

Para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72 del TUO de la Ley General de Minería, 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 aprobatoria. En todos los casos, el titular de la actividad minera registrará en cuentas de orden las inversiones antes mencionadas que realice. (el subrayado es nuestro).

Asimismo se ha reglamentado el procedimiento de calificación y aprobación de las inversiones, es así que el artículo 8 del Reglamento señala:

El titular de la actividad minera deberá presentar a la Dirección General de Minería, una memoria descriptiva, presupuesto y cronograma de la inversión que se proponga realizar en infraestructura de servicio público. La Dirección General de Minería, dentro de los cinco días calendarios siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, remitirá dicho programa al Sector competente, el cual, en un plazo de treinta días calendario, contado a partir de la fecha de su recepción, resolverá sobre el mismo. (el subrayado es nuestro).

Posteriormente con Resolución Ministerial Nro. 109-2007-MTC/01 del 13 de marzo de 2007 se delegó en los Viceministros de Transportes y Comunicaciones la facultad de resolver, en el ámbito de sus respectivas competencias, las solicitudes de aprobación de inversión en infraestructura de servicio público.

En esa línea tenemos como norma procedimental del Sector Transportes y Comunicaciones la Resolución Ministerial No 577-2007-MTC/02 que aprueba el procedimiento de aprobación de inversiones en infraestructura vial de servicio

público de caminos, carreteras y ferrocarriles realizadas por titulares de actividades mineras.

### **3.1.1 Procedimiento general de calificación**

A efectos de obtener la resolución de aprobación del programa de inversión en infraestructura, el titular de la actividad minera deberá presentar a la Dirección General de Minería:

- Solicitud de acuerdo al formato aprobado por el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) del Ministerio de Energía y Minas.
- Comprobante por derecho de trámite según TUPA.
- Memoria descriptiva y planos del proyecto.
- Presupuesto y cronograma de la inversión.

Tal como lo señala el artículo octavo de la norma reglamentaria la Dirección General de Minería, dentro de los cinco días calendarios siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, remitirá dicho programa al Sector competente, el cual, en un plazo de treinta días calendario, contados a partir de la fecha de su recepción, resuelva sobre el mismo.

Hasta la fecha, el único Sector que ha reglamentado el procedimiento de aprobación es el Ministerio de Transportes y Comunicaciones a través de la RM Nro. 577-2007 MTC/02 publicada el 8 de octubre de 2007 y cuyos puntos más importantes pasaré a mencionar:

- El reconocimiento de la proporción destinada a brindar servicio público que será objeto de la deducción de la renta imponible se realiza sobre la inversión a efectuarse en el desarrollo de la infraestructura vial.
- En ningún caso se reconocerá los gastos realizados en mantenimiento rutinario y periódico, adquisición de predios, ni elaboración de los estudios de preinversión e inversión.

- La solicitud recibida de la Dirección General de Minería se derivará a la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles – DGCyF.
- Los proyectos de infraestructura vial serán derivados a Provías Nacional o Provías Descentralizado, según corresponda para la evaluación técnica. Los proyectos de infraestructura vial de ferrocarriles será revisados por la DGCyF.
- Una vez aprobado revisado y aprobado el proyecto se elaborará el la Resolución para ser suscrita por el Vice Ministro de Transportes, señalando la proporción en que la infraestructura vial está destinada a brindar servicio público y que será objeto de deducción de la renta imponible.

### **3.1.2 Beneficios del Régimen**

En virtud de lo anterior, la Compañía tendría derecho a deducir como gasto las inversiones antes mencionadas en tanto acredite las mismas con la resolución del organismo del sector competente. Estamos pues, ante un régimen diferente al dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta para las donaciones, ya que se permite sustentar la deducción como gasto de las inversiones antes mencionadas, sin necesidad de cumplir con los requisitos y condiciones previstos en el inciso x) del Artículo 37 de la citada Ley.

Ahora bien, según se desprende de la Ley General de Minería y su reglamento para que la inversión efectuada por los titulares de la actividad minera sea deducible del Impuesto a la Renta debe cumplir dos condiciones: i) destinarse a infraestructura que constituya servicio público (utilizadas por la colectividad organizada) y ii) contar con la resolución de aprobación del Sector.

Finalmente, la deducción debería realizarse al momento que la obra de infraestructura está disponible para ser usado por la colectividad ya que el beneficio que otorga la Ley es por la “realización” de una obra de infraestructura.

En consecuencia, la deducción fiscal se realizaría o se sustentaría con el acta de entrega de la obra a la colectividad favorecida.

Considero conveniente precisar que los gastos de mantenimiento de carreteras no corresponde ser considerada como obra de infraestructura pública ya que el Tribunal Fiscal en la RTF Nro. 04807-1-2006 ha señalado que las obras de rehabilitación y mantenimiento de vías de servicio público constituyen obras de reparación y no de construcción de carreteras, por lo que los desembolsos relacionados a las mismas no constituyen inversiones y toda vez que se encuentran referidas a los desembolsos efectuados para la construcción de bienes o activos de servicio público.

En efecto, la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles del MTC, mediante Informe N° 001-2004-MTC/14.03, en respuesta a una consulta formulada por una empresa minera sobre la calificación de obras viales de infraestructura de servicio público, señaló que: “el mantenimiento no tiene la finalidad de generar bienes materiales que poseen la entidad o esencia de una cosa o bien patrimonial y por consiguiente, los trabajos de conservación solamente representan servicios de mantenimiento”, mientras que “el concepto de obras viales está referido al proceso de materializar la infraestructura de las carreteras, ferrocarriles y viaductos”, de donde se colige que en opinión del órgano competente, los gastos por mantenimiento de carreteras no se encuentran dentro del supuesto previsto por el inciso d) del artículo 72 de la LGM. Por lo tanto, el MTC (a través de la Dirección General de Caminos y Ferrocarriles) ha precisado que los gastos de mantenimiento de carreteras no constituyen inversión en obras de infraestructura de servicio público. Por ende, no podrían en principio ser deducibles con efecto tributario al amparo de las normas de la LGM y su Reglamento.

**En conclusión,** en el caso de inversiones realizadas por las empresas mineras en obras de infraestructura para el servicio público o en parte, podrán implementar este mecanismo para deducir el monto de la inversión previa aprobación del Ministerio de Energía y Minas.

Este procedimiento es muy beneficioso para aquellas que se encuentran en la etapa de la inversión inicial de exploración y no tienen renta imponible por tanto no podrían utilizar el mecanismo de donaciones deducibles (límite 10% de la renta imponible) de tal forma que se pueda deducir lo invertido en el ejercicio del desembolso lo cual generará una pérdida tributaria la misma que podrá ser compensada con rentas imponibles futuras según la legislación de la LIR.

Asimismo es muy importante para aquellas obras como escuelas, postas, puentes, carreteras que si bien es cierto podrían canalizarse bajo el régimen de obras por impuestos, pero que al no estar en la lista de proyectos priorizados no se puede utilizar dicho régimen y además no necesariamente haya coincidencia entre la obra que quiere realizar la empresa minera y el proyecto priorizado. En ese esquema es muy útil el régimen de calificación de las obras como de infraestructura pública y de este modo se pueda deducir el monto de las inversiones en dichas obras en el cálculo del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, hemos podido averiguar que son muy pocas las empresas y los proyectos que se hayan podido calificar por este régimen y al respecto no hemos encontrado estadísticas en la Dirección General de Minería. El poco uso de este régimen se debe a que si bien los expedientes se presentan a la DGM quien dentro del plazo de cinco días calendario remite el expediente al Sector correspondiente, llámese Salud, Educación, Interior, o el que corresponda y los expedientes no se resuelven dentro del plazo de 30 días hábiles ya que no tienen reglamentado el proceso y por tanto no se puede obtener la calificación y aprobación, que como sabemos, es requisito fundamental para la deducción.

En ese sentido, dado que la Ley General de Minería en el marco de las medidas de promoción a la inversión minera había establecido este régimen promocional lamentablemente no se puede aplicar/utilizar por los titulares de las actividades mineras por falta de reglamentación en los Sectores

estatales correspondientes y en consecuencia no se logra obtener la aprobación sectorial.

En ese esquema, para viabilizar el régimen promocional se propone la aplicación del Silencio Administrativo Positivo en la solicitud de aprobación del expediente de obra de infraestructura pública al amparo del inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería y el artículo 8 del DS Nro. 024-93-EM-Reglamento de las medidas de promoción a la inversión en la actividad minera.

El silencio administrativo se podría aplicar en base a la Ley Nro. 29060, Ley del Silencio Administrativo, en cuyo artículo 1 sobre el Objeto de la Ley se ha señalado que los procedimientos de aprobación previa que están sujetos al silencio administrativo son, entre otros, “los procedimientos en los cuales la trascendencia de la decisión final no pueda repercutir en administrados distintos al peticionario mediante la limitación, perjuicio o afectación de sus intereses y derechos legítimos”.

La misma Ley señala que los procedimientos sujetos a silencio administrativo positivo se considerarán automáticamente aprobadas si vencido el plazo para resolver otorgado por Ley no hubo pronunciamiento de la entidad correspondiente. Asimismo dicha aprobación automática no limita la facultad de revisión o fiscalización posterior del expediente aprobado por silencio administrativo.

Asimismo tenemos que dicho procedimiento se debería aplicar en cumplimiento del artículo 35 de la Ley Nro. 27444-Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), que señala:

El plazo que transcurra desde el inicio de un procedimiento administrativo de evaluación previa hasta que sea dictada la resolución respectiva, no puede ser exceder de treinta (30) días hábiles, salvo que por ley o decreto legislativo se establezcan procedimientos cuyo cumplimiento requiera una duración mayor.

En la misma línea tenemos que en el artículo 142 de la LPAG sobre el plazo máximo del procedimiento administrativo se dice:

No puede exceder de treinta días el plazo que transcurra desde que es iniciado un procedimiento administrativo de evaluación previa hasta aquel en que sea dictada la resolución respectiva, salvo que la ley establezca trámites cuyo cumplimiento requiera una duración mayor.

Por su lado, el artículo 186 referido al fin del procedimiento se establece que: “Pondrán fin al procedimiento las resoluciones que se pronuncian sobre el fondo del asunto, el silencio administrativo positivo (...)”.

Los efectos del silencio administrativo están establecidos en el artículo 188, numeral 188.1, como sigue:

Los procedimientos administrativos sujetos a silencio administrativo positivo quedarán automáticamente aprobados en los términos en que fueron solicitados si transcurrido el plazo establecido o máximo, al que se le adicionará el plazo máximo señalado en el numeral 24.1 del artículo 24 de la presente Ley, la entidad no hubiere notificado el pronunciamiento respectivo (...).

Bajo este planteamiento el mecanismo de promoción establecido por la Ley General de Minería para promover la inversión minera podría ser aplicado por los titulares de las actividades mineras cumpliendo con el objetivo de la Ley en promover el desarrollo sostenible de las poblaciones cercanas y de ámbito provincial y regional donde están ubicados las operaciones mineras.

## **3.2 Donaciones**

### **3.2.1 Concepto**

En principio, como concepto general las donaciones constituyen actos de liberalidad de tipo voluntario por el cual una entidad o persona natural busca disponer de parte del patrimonio que tiene en propiedad, para poder transferirlo de manera gratuita en favor de un tercero, el cual puede ser una entidad sin fines de lucro o una entidad del sector público a nivel nacional.

En la doctrina observamos que Cabanellas (1981) define a la donación de la siguiente manera:

En general, regalo, don obsequio, dádiva, liberalidad. // Acto por el que se da o entrega algo sin contraprestación, cual liberalidad o como recompensa inexigible. // Contrato por el que alguien

enajena graciosamente algo a favor de otro, que lo acepta de manera expresa o tácita. (p. 323)

Por tanto, si bien la donación constituye un acto de liberalidad revisaremos los aspectos tributarios referidos a las donaciones que están establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

### **3.2.2 Deducción de Donaciones según Ley del Impuesto a la Renta en favor Entidades del Sector Público Nacional**

En el sector minero es común la entrega de donaciones en efectivo a entidades públicas de orden local, regional y provincial así como a los gobiernos regionales para el financiamiento de perfiles técnicos, estudios de pre-factibilidad así como estudios de factibilidad por lo que considero conveniente, siempre dentro del marco legal, analizar el esquema de las donaciones contempladas específicamente en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en favor de las Entidades del Sector Público Nacional.

En principio, tenemos que el artículo 44 de la LIR establece, como regla general, que no son deducibles los gastos por donaciones y liberalidades.

Sin embargo, tenemos que la LIR expresamente contempla una excepción, señalando en el inciso x) del Artículo 37 que:

\* Son deducibles a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes, siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. (el subrayado es nuestro)

Para efectos de nuestro planeamiento es necesario poner en relevancia que según la LIR la deducción por donaciones no podrá exceder del 10 por

ciento de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que alude el artículo 50 de LIR.

Según se aprecia, si bien las donaciones a las entidades antes mencionadas constituyen una deducción expresa, la deducción de dicho concepto para propósitos fiscales se encuentra, por un lado, supeditada a la existencia de renta neta luego de compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores y por otro lado, sujeta a un límite máximo equivalente al 10 por ciento de dicha renta neta.

Ello quiere decir que si se realiza una donación y el valor de la misma excede el límite antes mencionado, la parte que exceda será materia de reparo y por ende se deberá incorporar dicho monto como adición en la determinación de la renta neta y las empresas que determinen pérdida tributaria no podrán deducir como gasto las donaciones efectuadas a las referidas entidades, lo cual tenemos que considerar en las empresas en etapa de exploración ya que de haber optado por afectar a resultados contables y tributarios los gastos de exploración incurridos en el ejercicio según el artículo 74 de la Ley General de Minería tendrán pérdidas tributarias y no podrían deducir las donaciones aun cuando se hayan realizado a entidades receptoras de donaciones y se haya cumplido las exigencias de la LIR.

En consecuencia, este mecanismo se puede implementar en las compañías mineras en operación minera con renta imponible y deberá tenerse en cuenta que el monto de las donaciones no exceda el 10% de la mencionada renta imponible.

Asimismo, podemos concluir que este mecanismo no es recomendable aplicar en las compañías mineras en etapa de exploración ya que en dicha etapa las empresas no tienen renta imponible.

Según lo revisado en el punto anterior la estructura más recomendable para las empresas en exploración y cuyo período exploración y construcción lleva varios años será recomendable el mecanismo de Obras por Impuestos

o el régimen de Infraestructura Pública en el marco de la Ley General de Minería.

Consideramos que esta limitación prevista en la LIR no ha previsto la situación de las empresas mineras en exploración por lo que debería eliminarse el tope para las empresas mineras que tengan la condición de empresa “en etapa de exploración” en los registros del Ministerio de Energía y Minas.

Al respecto es necesario mencionar que en la legislación chilena tenemos en la Ley del Impuesto a la Renta considera a las donaciones como un gasto deducible con límites fijados sobre la renta imponible o del capital propio de la empresa tal como lo señala el artículo 31, numeral 7, referido a los gastos deducibles, que literalmente dice:

Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6%o (uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

En efecto, en Chile se ha previsto los límites sobre la renta imponible o sobre el capital propio con lo cual las empresas con rentas imponibles menores o sin renta imponible podrán deducir las donaciones como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

Al respecto considero que es muy beneficioso para las empresas ya que el límite del capital se podría utilizar todos los ejercicios salvo que exista una reducción de capital. En mi opinión me parece que un mejor parámetro para fijar los límites podría estar referido a la inversión realizada en el ejercicio tomando en cuenta el total de los gastos realizados en el año y el incremento de las inversiones en activos fijos e intangibles sobre los cuales se fijaría un límite.

En el caso de Colombia, la legislación del impuesto a la renta establece que son las donaciones son deducibles bajo determinadas condiciones fijando

un límite del 30% de la renta imponible que por cierto es más alto que en el Perú pero igual no favorece a las empresas mineras en exploración con pérdidas tributarias o renta imponible baja.

Sin embargo es conveniente destacar que el límite del 30% mencionado no aplica cuando se trata de donaciones a determinadas tipos de entidades como los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y el arte de nivel local y/o departamental así como al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar para el cumplimiento de sus programas del servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad.

Además, en Colombia se ha previsto el beneficio de una deducción adicional del 25% cuando se trata de donaciones a determinados sectores o entidades señaladas expresamente en la Ley tales como las organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia y las organizaciones relacionadas a la difusión del deporte.

Para una mejor ilustración cito la Ley del Impuesto a la Renta de Colombia en lo que corresponde a donaciones:

Art. 125.- Deducción por donaciones. Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:

1. Las entidades señaladas en el artículo 22 (se refiere a todos los organismos estatales), y
2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- para el cumplimiento de sus programas del servicio al menor y a la familia (...)

Art. 126.- Deducción de contribuciones a fondos mutuos de inversión. Las empresas podrán deducir de su renta bruta, el monto de su contribución al fondo mutuo de inversión.

Art. 126-2.- Deducción por donaciones efectuadas a la corporación general Gustavo Matamoros D'costa. Los contribuyentes que hagan donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia, tienen derecho a deducir de la renta, el 125% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o periodo gravable.

Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos del deporte aficionado tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano debidamente reconocidas, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta el 125% del valor de la donación, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos que sean personas jurídicas son ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta, el 125% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable.(el subrayado es nuestro)

Por lo revisado la legislación en Colombia ha fijado un límite más alto y ha establecido que dicho límite no aplica para determinados tipo de donaciones parámetros que podríamos aplicar en nuestro país.

Por otro lado, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta determina en el artículo 7° la lista de las entidades que conforman el Sector Público Nacional, dentro de las cuales se incluye a:

- a) El Gobierno Central.

- b) Los Gobiernos Regionales.
- c) Los Gobiernos Locales.
- d) Las Instituciones Públicas sectorialmente agrupadas o no.
- e) Las Sociedades de Beneficencia Pública.
- f) Los Organismos Descentralizados Autónomos.

### 3.2.3 Donaciones: Aspectos formales a cumplir

El literal s) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta determina algunas reglas que deberán cumplirse para poder ejercer el derecho a la deducción del gasto por concepto de donaciones y no generar contingencias en la deducción del gasto:

- **Calificación de receptores:** Solo podrán deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por la SUNAT como entidades receptoras de donaciones.

\* **Formalidades de los Donatarios:** De acuerdo con lo dispuesto por el numeral 2.1 del literal s) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán estar calificadas como entidades receptoras de donaciones conforme se menciona a continuación y el acápite (i) del numeral 2.1 del literal s) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, comprendidas en el inciso a) del artículo 18° de la Ley, se encuentran calificadas como entidades receptoras de donaciones, con carácter permanente.

- **Documentos que se deben emitir en una donación**

El numeral 2.2 del literal s) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta consigna que los receptores de donaciones emitirán y entregarán a los donantes los siguientes documentos:

- i) Una copia autenticada de la resolución que acredite que la donación ha sido aceptada, tratándose de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas.
- ii) Una declaración en la que indique el destino de la donación en el país, tratándose de organizaciones u organismos internacionales.
- iii) El “Comprobante de recepción de donaciones”, tratándose de las demás entidades beneficiarias. Este se emitirá y entregará en la forma y oportunidad que establezca la SUNAT.

En los documentos se deberá indicar:

- i) Los datos de identificación del donante: nombre o razón social, número de Registro Único de Contribuyente, o el documento de identidad personal que corresponda, en caso de carecer de RUC.
- ii) Los datos que permitan identificar el bien donado, su valor, estado de conservación, fecha de vencimiento que figure impresa en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso, así como la fecha de la donación.

### **3.3 Ley de Impulso a la Inversión Pública Regional y Local con la Participación del Sector Privado: Régimen de Obras por Impuestos**

Este régimen se inició con la promulgación de la Ley Nro. 29230 publicada el 20 de mayo de 2008 que fue modificada posteriormente por el Decreto de Urgencia Nro. 081-2009 y luego por la Ley Nro. 30056 publicada el 02 de julio de 2013 “Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial” y posteriormente por la Ley 30138 publicada el 27 de diciembre de 2013 “Ley que dicta medidas complementarias para la ejecución de proyectos en el marco de la Ley No. 29230” y por último tenemos la Ley 30264 publicada el 16 de noviembre de 2014 que se dictó comparte de las medidas para promover el crecimiento económico.

A nivel reglamentario se tiene el Decreto Supremo Nro. 248-2009-EF Texto Único Ordenado del Reglamento Nro. 248-2009 el mismo que fue modificado por el Decreto Supremo Nro.220-2010-EF del 30.10.2010.

Posteriormente con Decreto Supremo Nro. 005-2014-EF publicado el 14 de enero de 2014 se aprobó el nuevo Reglamento de la Ley Nro. 29230. Finalmente se tiene el DS 006-2015-EF del 23 de enero de 2015 que aprobó el reglamento de la Ley 30264 que incorporó a las entidades del Gobierno Central dentro de los alcances de esta Ley.

### **3.3.1 Descripción del Régimen**

La Ley 29230 que crea el Régimen de “Obras por Impuestos” busca y propicia que las empresas privadas inviertan en obras de infraestructura que estén en armonía con los planes de desarrollo nacional, regional y/o local a través de la ejecución de los servicios de construcción.

Con la Ley Nro. 30056 se establece que el régimen se puede aplicar a todo tipo de proyecto de inversión pública incluyendo a las Mancomunidades Regionales y Universidades Públicas

Dicha inversión será retribuida por los Gobiernos Regionales y/o Locales con Certificados de Inversión Pública (CIPRL) que serán utilizados exclusivamente para cancelar los pagos a cuenta y la cuota de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría hasta el 50% del IR calculado por la empresa en el año anterior. A partir de la Ley Nro. 30056 el CIPRL tendrá carácter de negociable salvo cuando la empresa privada sea la ejecutora del proyecto.

Mediante este mecanismo el Estado está impulsando la participación de la empresa privada en obras de beneficio directo a las poblaciones y cuenta con la participación de Proinversión como entidad supervisora que aseguren la construcción de obras de alta solidez técnica.

El proceso está diseñado para promover que las empresas privadas y los gobiernos locales dialoguen y se identifiquen proyectos que representen soluciones integrales ligadas a servicios públicos que beneficien a la población.

Este mecanismo puede ser aplicado por los Gobiernos Regionales, los gobiernos locales, las universidades públicas que reciben canon, sobre-canon, regalías, renta de aduana y participaciones. Desde el mes de julio de 2013 se permite que también participen las regiones que no tienen canon

utilizando los recursos a los fondos que le tenga asignado el Ministerio de Economía y Finanzas. Finalmente, de acuerdo a lo establecido por el artículo Nro. 17 de la Ley 30264 publicada el 16 de noviembre de 2014 y su respectivo Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nro. 006-2015-EF publicado el 23 de enero de 2015, a partir de dicha fecha el mecanismo de Obras por Impuesto también pueden aplicar las entidades del Gobierno Nacional en el marco de Sistema Nacional de Inversión Pública en materia de salud, educación, orden público y seguridad, agricultura y riego y turismo incluido su mantenimiento.

### **3.3.2 Beneficios del Régimen**

#### **a) Para la Empresa Privada:**

- \* Recupera el total de la inversión con un 2% de reajuste anual
- \* Permite participar en obras de alto impacto social ejecutadas en sus áreas de interés directa e indirecta
- \* Mejora la eficiencia de los programas de responsabilidad social empresarial y de apoyo
- \* Se ha flexibilizado el sistema y también se puede financiar el perfil del proyecto

#### **b) Para los Gobiernos Locales y/o Regionales**

- \* Acelera la ejecución de obras con impacto local e incluso obras trascendentales
- \* Permite sostener o aumentar el dinamismo económico de la zona
- \* Genera eficiencias en la ejecución y simplifica procedimientos
- \* Libera recursos técnicos y financieros propios de los Gobiernos
- \* Incremento en el presupuesto actual de inversión
- \* La empresa privada financia la obra con cargo al impuesto a la renta del ejercicio siguiente hasta un límite del 50%.
- \* Los gobiernos locales se financian y empiezan a pagar al año siguiente de terminada la obra y hasta por diez años con cargo a sus recursos del canon, sobre-canon, regalías, rentas de aduana.

### **3.3.3 Características de los Proyectos de Inversión**

Los proyectos de inversión deben estar en la lista priorizada de los gobiernos locales, regionales y universidades públicas y deben enmarcarse en la definición de Proyecto de Inversión Pública establecida por el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP) y entregarán los Proyectos a PROINVERSION quien es la promotora del mecanismo.

Los Proyectos, además de infraestructura como componente mayoritario, pueden incluir otros componentes tales como equipamiento, sistemas de información y otros necesarios para el logro del objetivo del Proyecto. Por lo general dichos proyectos están referidos a:

- Construcción, mejoramiento y/o rehabilitación de carreteras o tramos
- Construcción de puentes
- Construcción de túneles
- Construcción de vías de evitamiento
- Obras de electrificación
- Rehabilitación de caminos vecinales

Además se tiene la posibilidad que las empresas privadas puedan proponer los proyectos para que sean incluidos en la lista priorizada siempre que cumplan con la normativa del Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP).

Con la publicación de la Ley Nro. 30138 se permite incluir dentro de los Proyectos los gastos de mantenimiento de las obras.

Recientemente el 28 de setiembre de 2015 se ha publicado el Decreto Legislativo Nro. 1238 estableciendo que los proyectos de inversión pública incluyendo sus modificaciones durante la fase de inversión no podrán exceder de 15,000 UIT.

### **3.3.4 Procedimientos**

Sea porque la empresa privada elige un proyecto de la cartera priorizada por acuerdo de los Gobiernos Locales o porque propone un proyecto específico de interés lo cual por cierto podría generar a la vez un impacto social

importante a favor de la empresa minera, se tiene que llevar a cabo un proceso de selección para elegir a la empresa que financiará y/o ejecutará la obra, al término del cual se suscribirá un convenio para el inicio de la fase inversión del Proyecto, con lo cual el proceso es como sigue:

- La empresa ejecuta la obra directamente o a través un tercero
- El avance y calidad de la obra es supervisada por una entidad privada.
- El Gobierno Regional y/o Gobierno Local otorga la conformidad de recepción de las obras ejecutadas
- La sociedad auditora da la conformidad de la obra
- El monto total invertido es verificado a la culminación del proyecto por una sociedad auditora
- Los Gobiernos Locales solicitan al MEF la emisión del Certificado de Inversión Pública regional y Local (CIPRL)
- En el caso de las entidades del Gobierno Central solicitarán al MEF la emisión del Certificado de Inversión Pública Gobierno Nacional – Tesoro Público (CIPGN)

### **3.3.5 Mecanismo de Devolución de la Inversión**

El MEF emite el CIPLR a favor de la empresa que financió el proyecto por el monto de la inversión comprometida para que sea utilizada al siguiente año fiscal para la cancelación de los pagos a cuenta y el pago de regularización del IR anual hasta el límite del 50% del IR consignado en la DDJJ del año anterior.

Al término de cada año la empresa solicitará la emisión de un nuevo CIPRL equivalente al 2% del valor de los CIPRL emitidos y no utilizados por el límite señalado del 50% del impuesto del año anterior.

Los certificados tienen una vigencia de diez años desde su emisión y si al término de su vigencia no han sido utilizados las empresas podrán pedir la devolución a la SUNAT.

Otro beneficio importante es que el certificado obtenido es transferible lo cual puede mejorar la liquidez de la empresa y la pérdida financiera que se ocasione por dicha transferencia es deducible para fines del impuesto a la renta.

### **3.3.6 Tratamiento tributario en la aplicación del Régimen**

Para la empresa inversora la operación se califica como contrato de construcción por tanto para efectos del impuesto a la renta el importe facturado por la entrega de la obra calificaría como ingreso, no obstante al ser equivalente al costo de la obra construida no generará utilidad que se encuentre gravada con el IR, sin embargo el ingreso facturado estará sujeto al pago a cuenta en el mes de su devengo.

En cuanto al IGV el valor de la construcción se encontrará gravado con el IGV, por tanto el IGV pagado en las adquisiciones destinadas a la construcción podrá ser utilizado como crédito fiscal en la oportunidad en que el comprobante de pago se anote en el Registro de Compras. Para fines referenciales la operación de la entrega de la obra no se encuentra sujeta al régimen de detracciones.

**En conclusión**, el mecanismo de Obras por Impuestos es muy beneficioso para las empresas en general y de manera especial para las empresas del Sector Minero porque se recupera el 100% de la inversión y porque la obra ejecutada producen beneficios inmediatos en las zonas de influencia directa e indirecta mejorando la calidad de vida de la población lo cual impacta favorablemente en la viabilidad y sostenibilidad de las actividades mineras.

## CONCLUSIONES

1. A nuestro entender, la concepción del principio de causalidad debe entenderse en sentido amplio dentro de los márgenes de razonabilidad y normalidad, como todo gasto relacionado con la actividad empresarial, sin interesar que dicho gasto haya originado de manera directa rentas gravadas por lo que se debe aceptar la deducción de todos aquellos gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, tomando en cuenta los desembolsos que puedan contribuir de manera indirecta a la generación de renta.

Dentro de tal razonamiento, consideramos que muchos de los reparos realizados por la Administración Tributaria, basados en una interpretación literal de la “necesariedad” del artículo 37 de la LIR deberían ser levantados, dado que existen argumentos suficientes en la jurisprudencia nacional a nivel de Tribunal Fiscal y Poder Judicial así como doctrina nacional y comparada para sustentar lo contrario.

2. Como se desprende de lo analizado, la obligación de realizar gastos sociales en favor de las zonas de influencia directa que se encuentren detallados en el respectivo Estudio de Impacto Ambiental aprobado por el organismo estatal correspondiente calificará como una obligación legal cuyo incumplimiento podría ocasionar sanciones pecuniarias que afectarían el patrimonio de la empresa e incluso, podría implicar la paralización de actividades mineras de acuerdo a las propias normas sectoriales afectando de manera directa la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora generadora de renta gravada.

Por tanto considero que los desembolsos por concepto de obligaciones sociales que se encuentren detalladas en el correspondiente Estudio de Impacto Ambiental y otras obligaciones derivadas del cumplimiento de normas sectoriales y que por tanto califiquen como obligaciones legales serían deducibles para efectos del Impuesto a la Renta al cumplir con el Principio de Causalidad por tratarse de gastos destinados a generar o mantener la fuente generadora de la renta.

3. Los desembolsos que realicen las empresas mineras en cumplimiento de obligaciones contractuales celebrados con las comunidades y/o entidades estatales de influencia directa constituyen un gasto deducible porque se encuentran vinculados con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora de la renta teniendo, además, reiterados pronunciamientos jurisprudenciales tales como las Resoluciones No.08049-3-2010, Nro. 19437-1-2012 y No. 2001-1-2012 donde el Tribunal Fiscal ha señalado que son plenamente deducibles los desembolsos incurridos en cumplimiento de obligaciones contractuales asociadas a las actividades de las empresa y a la generación de rentas gravadas.
4. Es importante considerar que no sólo se cumple con el Principio de Causalidad cuando existe una vinculación con la generación de la renta gravada, sino también cuando los gastos inciden en el mantenimiento de la fuente productora de renta. En este sentido los gastos realizados que están destinados a la prevención de conflictos sociales que pueden llevar a la inviabilidad de un proyecto minero de exploración o a la paralización de actividades de una operación minera tienen una directa vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora y por tanto se consideran gastos deducibles. Para tal fin considero que es necesario acreditar el riesgo que se cierne sobre la fuente productora de renta con documentos como el informe de riesgos sociales y conflictos de la Presidencia del Consejo de Ministros, los informes de conflictos sociales de la Defensoría del Pueblo, los informes especializados de seguridad y control de riesgos, cartas y comunicaciones de terceros, informes periodísticos, denuncias policiales y cualquier otro documento que acredite que existe un riesgo sobre la fuente generadora de renta.
5. Si bien desde un punto de vista conceptual y como venimos sosteniendo los gastos de apoyo social y desarrollo sostenible que las empresas realizan son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, será necesario demostrar con documentación suficiente que ellos fueron efectivamente destinados a fines sociales previamente establecidos acreditando con documentos como la política de responsabilidad social empresarial, los programas de relaciones comunitarias y los reportes de gestión social y además se tiene que sustentar que los gastos tuvieron destinatarios y beneficiarios identificados con evidencia de la entrega.

6. El mantenimiento de carreteras públicas que sirven de tránsito obligado hacia y desde los campamentos mineros continúa siendo cuestionada por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal argumentando que sólo serán deducibles cuando se trate de situaciones extraordinarias ya que dicho mantenimiento corresponda ser ejecutado por una entidad del Sector Público muy a pesar de la posición del Poder Judicial quien ha señalado, para el mismo caso, que tales requisitos no se encuentran especificados en la Ley del Impuesto a la Renta.

El Tribunal Fiscal sólo ha aceptado el fallo del Poder Judicial como precedente para el mismo contribuyente y para el mantenimiento de la misma carretera respecto del gasto de otro ejercicio que también estuvo en instancias del Tribunal pero para el caso de otra empresa minera que realizó el mantenimiento de las vías de acceso públicas que sirve de acceso y salida de sus campamentos mantiene el reparo bajo los mismos argumentos. Esto conllevará a la acumulación de procesos contencioso-administrativos por el mismo hecho económico, por cada contribuyente y por cada ejercicio gravable para obtener, luego de un dilatado proceso en el Poder Judicial, un resultado favorable.

7. Luego de revisar los conceptos y definiciones de especialistas tributarios sobre planeamiento tributario podemos decir que en la medida que el planeamiento tributario sea realizado en estricto cumplimiento del marco legal vigente y no signifique la violación de una norma tributaria o se presente algún acto ilícito, es perfectamente aceptable.
8. Las empresas mineras tienen que realizar acciones de apoyo social, promover proyectos de desarrollo sostenible así como construir obras en beneficio de zonas de influencia indirecta para no ver comprometidos su operación y desarrollo dentro del ámbito geográfico y político distrital, provincial y regional, en ese sentido tienen espacio para realizar una planeación tributaria sobre los desembolsos a realizar directamente y/o en la materialización de obras públicas en el marco de un adecuado planeamiento tributario bajo la aplicación de los regímenes y procedimientos que se han establecido en las normas legales vigentes dentro de los que tenemos la deducción por el mecanismo de inversiones en infraestructura pública para beneficio total o parcial de la colectividad establecido como un régimen promocional en la Ley

General de Minería; el esquema de las donaciones en efectivo a las entidades del Sector Público Nacional, entre ellos a Municipalidades y Gobiernos Regionales para el financiamiento de estudios de pre-factibilidad y estudios de factibilidad de proyectos de desarrollo y finalmente evaluar la aplicación del Régimen de Asociaciones Público Privadas - Obras por Impuestos que permite la recuperación del total de la inversión con certificados para el pago del impuesto a la renta y la materialización de obras que benefician directamente a la población resaltando que este régimen es muy favorable utilizarlo en las zonas de influencia indirecta y de influencia directa.



## RECOMENDACIONES

1. Dado el nivel de contingencia que tiene el tratamiento tributario de los gastos sociales analizados por la discrepancia existente entre contribuyentes y Administración Tributaria podría resolverse con una posición del Tribunal Fiscal en calidad de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en el sentido de considerar los gastos de apoyo social bajo el Principio de Causalidad en sentido amplio en la medida que se encuentren vinculados directa o indirectamente a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta y que dichos gastos no constituyen liberalidades o donaciones.

En ese esquema, el Tribunal Fiscal debería emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria según lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario por tratarse de la interpretación de modo expreso y con carácter general el sentido de una norma tributaria y se propone que la redacción de la Resolución de Observancia Obligatoria debería ser en el siguiente sentido:

Los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social empresarial no constituyen actos de liberalidad, sino por el contrario, se trata de instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación de sus ingresos y/o mantenimiento de la fuente productora de renta por lo que dichos desembolsos debidamente acreditados cumplen con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y por tanto serán gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta los mismos que deberán guardar los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

De esta forma tenemos que la Resolución al ser de Observancia Obligatoria es vinculante para la Administración Tributaria con lo cual evitaremos procesos administrativos de reclamación y apelación y procesos judiciales que generan y ocupan esfuerzos tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Poder Judicial.

2. Necesidad de incluir en la Legislación del Impuesto a la Renta la deducibilidad de los gastos realizados por las empresas mineras en cumplimiento de los compromisos adquiridos por mandato de las normas sectoriales, específicamente de la Ley General de Minería, la Ley General del Ambiente y Ley General del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental debidamente declaradas a las Entidades Sectoriales sin perjuicio de la acreditación de la fehaciencia de las operaciones según las normas del Impuesto a la Renta.
3. Los Convenios o Acuerdos Marco celebrados con las Entidades del Sector Público y/o Comunidades se deben suscribir con la participación de representantes de organismos pertenecientes al Sector Público Nacional y se debe dejar constancia de las obligaciones de las poblaciones relacionadas como por ejemplo su contribución al funcionamiento normal de las operaciones mineras respetando y garantizando el normal desarrollo de sus actividades de tal forma que se pueda acreditar y relacionar directamente que las erogaciones por dichos compromisos de las empresas mineras no son actos de liberalidad o de generosidad.
4. El mantenimiento de carreteras públicas que realizan las empresas mineras por tratarse de vías de tránsito obligado para el traslado de materiales y/o activos al campamento minero y para el traslado de sus minerales de las concesiones mineras a las ciudades y/o puertos de embarque continúan siendo cuestionadas por la Administración Tributaria y ratificadas por el Tribunal Fiscal a pesar de la posición del Poder Judicial de considerar dichos desembolsos dentro del principio de causalidad por incidir indirectamente en la generación de rentas gravadas.

En se sentido, ante un caso similar la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema del Poder Judicial debería emitir una sentencia de carácter vinculante para los demás organismos del Estado, llámese Tribunal Fiscal y Administración Tributaria la cual, se propone, debería ser en los siguientes términos:

Los gastos de mantenimiento de carreteras públicas que sirven para el tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento minero se consideran gastos necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales porque permiten la generación de las rentas gravadas y cumplen el principio de causalidad conforme

a lo señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dentro de los márgenes de normalidad, razonabilidad y generalidad y no se reputan como actos de liberalidad por encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta.

Si bien se conoce que la jurisprudencia vinculante establecida por la Corte Suprema es de obligatorio cumplimiento a las instancias judiciales lo cual ya garantiza que los casos siguientes se resuelvan teniendo este precedente de obligatorio cumplimiento, debería indicarse expresamente que los efectos de la sentencia se aplique a todos los poderes públicos, entre ellos la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal con lo cual evitaríamos procesos contenciosos y contencioso-administrativos para el caso de mantenimientos de vías públicas que realizan las empresas mineras.

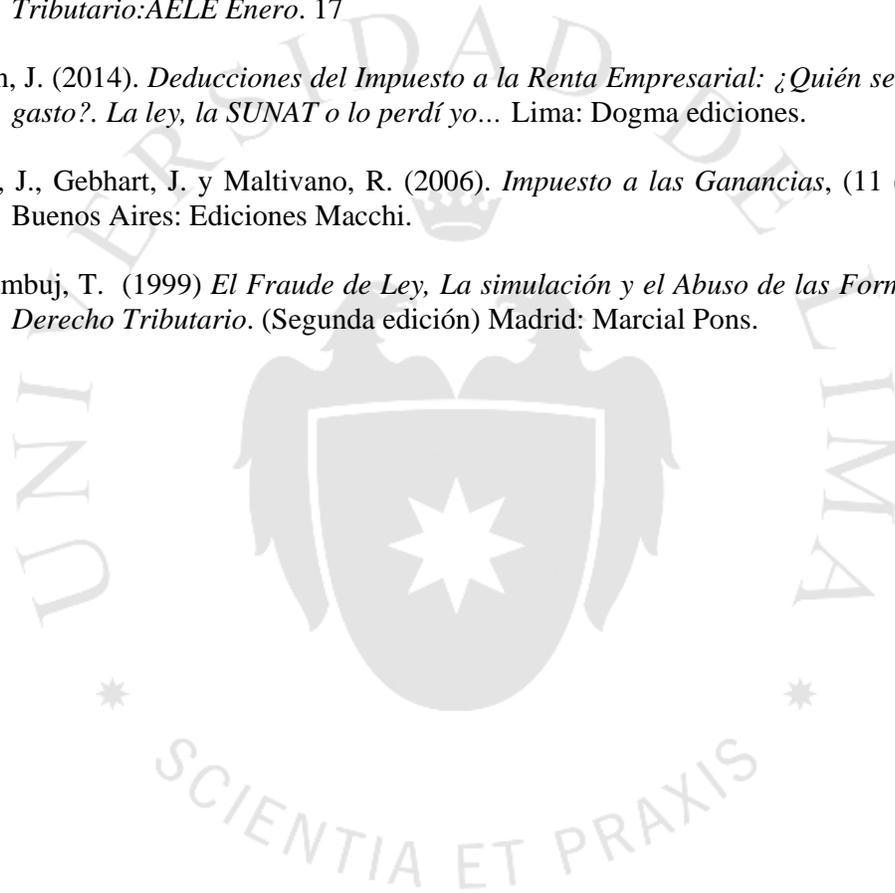
5. El régimen de inversiones en infraestructura pública establecido en la Ley General de Minería como una medida de promoción de las inversiones en el sector minero es muy poco utilizado debido a que las entidades sectoriales no resuelven las solicitudes de aprobación según lo dispone las normas reglamentarias ya que no han establecido los procedimientos respectivos al interior de cada entidad.

En ese sentido, se propone que la solicitud de aprobación de inversión señalada en el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería se rija por las normas del Silencio Administrativo Positivo establecido en la Ley 29060, Ley del Silencio Administrativo y la Ley Nro. 27244, Ley del Procedimiento Administrativo General, por la cual si la entidad estatal correspondiente no resuelve la solicitud dentro del plazo establecido por Ley, las mismas queden aprobadas automáticamente sin perjuicio de la facultad de revisión o fiscalización posterior del expediente y documentación presentada.

## REFERENCIAS

- Acosta, S. (1983). *Comentarios a las leyes financieras y tributarias, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Edesa.
- Albaladejo García, Manuel. (1977) *Derecho Civil Tomo II Derecho de Obligaciones*. Barcelona, España: Editorial Bosch
- Alva Matteucci, Mario. (2001). Los paraísos fiscales. *Revista Análisis Tributario. Volumen XIV*-No. 159.
- Arias Schreiber Pezet, Max. (2000) *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- Arroyo Langschwager, G. (2013). La Deducción del Impuesto a la Renta de los Denominados Gastos de Responsabilidad Social efectuados en etapas preproductivas. *Instituto Peruano de Derecho Tributario. Revista N° 5*, 107–136.
- Belaunde, W. (2014). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar. *Revista Derecho&Sociedad Nro. 43*. 15-27
- Bravo Cucci Jorge. Planeamiento tributario y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Material de enseñanza*. Recuperado de [http://www.ccpl.org.pe/downloads/Planeamientotributario\\_y\\_Norma XVI.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/Planeamientotributario_y_Norma_XVI.pdf)
- Cabanellas, Guillermo. (1981). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III*. Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Carrasco, L. (2009). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta, ejercicios 2008 y 2009*. Lima: Centro de Investigación Jurídico Contable S.A. – CIJCSA.
- Castillo Freyre, M. y Osterling Parodi, F. (1996). *Tratado de las Obligaciones. Tomo IX*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Cornell, Frederic G. Planeamiento tributario: enseñanza y práctica. *Revista de Internet, IPDT*. Recuperado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev10\\_FGC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev10_FGC.pdf)
- Fernandez C. J. El concepto de renta en el Perú- Ambito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. *Revista de Internet VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Recuperado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/07\\_VIIIJorIPDT\\_JFC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf)
- Flores J. (2014) Los gastos de responsabilidad social de las empresas son deducibles para el impuesto a la renta? *Actualidad Empresarial Segunda Quincena Junio 2014*. I-19.
- García Montufar, F. y Franciskovic Ingunza, Milita. (2001). *Derecho Minero: Doctrina-Jurisprudencia y Legislación Actualizada*. Lima: Gráfica Horizonte SA.

- García Mullín, J. (1978) *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Organización de Estados Americanos, Documento CIET No 872.
- García Mullín, J. (1980). *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Práctica del Impuesto*. Santo Domingo: ICT
- Horny, G., Ramirez, R, Seminario, G, Ramírez, A. (2006). El Gasto Social de las Empresas Mineras: Dificultades para su Realización. *Revista Derecho & Sociedad* No 27. 117
- Montrestruque, K. (2005). A propósito del Principio de Causalidad. *Revista Análisis Tributario:AELE Enero*. 17
- Picón, J. (2014). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Lima: Dogma ediciones.
- Reig, J., Gebhart, J. y Maltivano, R. (2006). *Impuesto a las Ganancias*, (11 edición). Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Rosembuj, T. (1999) *El Fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. (Segunda edición) Madrid: Marcial Pons.



## BIBLIOGRAFÍA

- Alva, M. (2014) Como justificar el gasto por donaciones. *Revista Actualidad Empresarial* Nro. 298
- Alva, M. Planeamiento tributario: es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas? *Revista Actualidad Empresarial* Nro. 286
- Asesoramiento y Análisis Laborales SAC. (2014) Principio de causalidad para la deducción de los gastos en el IR Empresarial. *Revista Análisis Tributario* Nro. 314. Marzo
- Baca, E. (2013) *Estudio sobre marco normativo minero en Perú*. Lima: Grupo Propuesta Ciudadana.
- Benites M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*.
- Castro, J. (2011) *Aplicación Práctica de la Ley General de Sociedades*. Lima: Jurista Editores.
- Cucho, H. (1999). *Manual de Derecho de Minería en el Perú*. Lima: Cultural Cuzco SA.
- Defensoría del Pueblo. (octubre 2015). Reporte de Conflictos Sociales Nro. 140. 19-25 Recuperado de <http://www.defensoria.gob.pe/conflictos-sociales/>
- Durand, L. (2009). Alcances de del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Revista Contabilidad y Negocios*. 5-16.
- Figuerola, R. (2010) Tratamiento tributario de los Gastos Vinculados a la responsabilidad social. *Revista Actualidad Empresarial* Nro. 216- Noviembre
- Foy, P. (2010) La responsabilidad social ambiental en nuestro sistema legal. *Revista Actualidad Gubernamental* Nro. 22. Setiembre.
- Gaceta Jurídica. (2010). *Código Civil Comentado Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Instituto de Ingenieros de Minas del Perú. (2008). *Compendio de Legislación Minera*. Lima.
- Instituto Peruano de Economía. (2011). *La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales*. Lima: Aleph Impresiones.
- Instituto Peruano de Economía. (2012). *Efecto de la Minería sobre el Empleo, el Producto y la Recaudación en el Perú*. Lima: Cimagraf.

- Instituto Peruano de Economía. (junio 2015). El costo económico de la no ejecución de los proyectos mineros. Documento de trabajo. Recuperado de: <http://www.ipe.org.pe/publicaciones>.
- Jurista Editores. (2013). *Legislación Minera*. Lima: Jurista Editores EIRL.
- Llosa, C. y Quiroz, C. (2011). Los gastos por responsabilidad social y el principio de causalidad. *Revista Análisis Tributario*. Marzo 26-29.
- Ruiz de Castilla, F. *Impuesto a la renta: aspectos subjetivos*. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectossubjetivos>
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (2012). *Cuaderno de Trabajo : XII Simposium de Tributación Mineroenergética*. Primera edición. Lima: Industria Gráfica Cimagraf.
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (2014). *Cuaderno de Trabajo : XIII Simposium de Tributación Minero-Energética*. Primera edición. Lima: Industria Gráfica Cimagraf.
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (2015). *Cuaderno de Trabajo: XIV Simposium de Tributación Mineroenergética*. Primera edición. Lima: Industria Gráfica Cimagraf.
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (2015). *Memoria Anual 2014*. Lima.
- Villanueva Barrón, Clara. (2011). Los gastos sociales vinculados a la minería son gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta. *Revista Actualidad Empresarial Nro. 243*. Diciembre.