



Alex Córdova Arce^(*) y Lorena Barrenechea Salazar^(**)

Impuesto a la renta y responsabilidad social

Income tax and social responsibility

“LA RESPONSABILIDAD SOCIAL ES, EN LÍNEAS GENERALES, EL CONJUNTO DE POLÍTICAS, ESTRATEGIAS Y ACCIONES IMPLEMENTADAS POR LAS EMPRESAS PARA CONTRIBUIR AL DESARROLLO ECONÓMICO SOSTENIBLE, CON ESPECIAL PREOCUPACIÓN POR EL BIENESTAR SOCIAL Y AMBIENTAL”

Resumen: ¿Cuándo una empresa realiza gastos de responsabilidad social empresarial, estos deben de ser considerados materia de deducción para fines del Impuesto a la Renta? ¿Deben de ser considerados como un acto de liberalidad de la empresa? El presente artículo busca, a partir de analizar la normativa existente y los últimos fallos tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Fiscal, determinar cuál es la naturaleza de los gastos en responsabilidad social empresarial y si estos deben o no ser merecedores de una deducción tributaria. Para ello, se analiza el significado de la responsabilidad social empresaria a la luz del marco legal existente. Posteriormente, se determinará cuándo estamos ante un gasto deducible y cuándo no, a partir de un análisis de relación causal. Por último, se intenta introducir un nuevo criterio de valoración sobre estos gastos a partir de un desarrollo jurisprudencial enfocados en la realidad empresarial.

Palabras claves: Responsabilidad Social Empresarial - Rentas Gravadas - Impuesto a la Renta - Conflictos Sociales - Actos de Liberalidad - Reciprocidad

Abstract: When a company makes corporate social responsibility expenditures, should these be considered for deduction as to income tax purposes? Should they be considered as an act of liberality of the company? This article seeks to determine the nature of expenses in corporate social responsibility and whether they should or should not be worthy of a tax deduction, based on the analysis of existing regulations and past court decisions of both the Constitutional Court and the Tax Court. To this end, the meaning of corporate social responsibility is analyzed in the light of the existing legal framework. Subsequently, whether is dealt with a deductible expense or not will be determined from a causal relation analysis. Finally, the aim is to introduce a new appraisal criterion for these expenses from a jurisprudential development focused on business reality.

(*) Abogado por la Universidad Católica Santamaría de Arequipa. Profesor de Impuesto y Consumo en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Experto en Derecho Tributario. Presidente del International Fiscal Association (IFA) - Grupo Peruano. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

(**) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Experta en Derecho Tributario. Miembro del International Fiscal Association (IFA) - Grupo Peruano. Asociada de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

Keywords: Corporate Social Responsibility - Taxable Income - Income Tax - Social Conflicts - Acts of Liberality - Reciprocity

1. Minería, desarrollo e inclusión social

La minería se ha convertido en el motor del crecimiento económico del país y en la principal fuente de ingresos fiscales para el Estado. Si bien es natural que dicho sector contribuya con un mayor grado de incidencia en el sostenimiento de las cargas públicas, tal aporte debe efectuarse en forma proporcional a los beneficios económicos que obtiene; esto es, a través de una recaudación tributaria basada en el Impuesto a la Renta sin que se creen tributos especiales que atenten contra el principio de igualdad en materia tributaria y que puedan afectar la competitividad del Perú en la captación de inversiones.

No existe impedimento constitucional para la creación de tributos destinados o de impuestos con propósitos parafiscales. Sin embargo, el Estado, al ejercer su potestad tributaria, debe respetar los principios constitucionales de legalidad, no confiscatoriedad e igualdad. Asimismo, es obligación del Supremo Gobierno garantizar la plena vigencia de los convenios de estabilidad jurídica y tributaria (que tienen naturaleza de contratos-ley) y no vulnerarlos de manera directa o indirecta mediante la creación de tributos que incrementen la carga tributaria estabilizada o a través de interpretaciones sesgadas con la finalidad de restringir sus alcances.

Pero además de cumplir con tales preceptos, el Estado debe evitar generar sobrecostos tributarios a las empresas mineras impidiéndoles deducir determinados egresos para el cálculo del Impuesto a la Renta a pesar de tener como propósito principal suplir la ineficiencia del Estado en su misión de promover el desarrollo sostenible del país, redistribuir la riqueza y eliminar la pobreza.

Nadie puede negar que cada vez es más difícil desarrollar un proyecto minero en el Perú, pese a que es de interés de todos incentivar su ejecución y captar la inversión extranjera por la que compiten distintos países alrededor del mundo.

La principal dificultad que enfrentan las empresas mineras es la relación que entablan con los Gobiernos Regionales

“LOS GASTOS EN LOS QUE INCURREN LAS EMPRESAS EN EJECUCIÓN DE SUS POLÍTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL, HOY INDISPENSABLES PARA EL DESARROLLO DE SUS PROYECTOS EXTRACTIVOS, SON DEDUCIBLES AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD”.

y Locales y las comunidades existentes en la zona de influencia del respectivo proyecto minero.

Hasta hace unos años atrás tal relación era menos conflictiva que en la actualidad; lo que permitió desarrollar importantes proyectos mineros que el día de hoy contribuyen al crecimiento económico del país. Diversos factores han propiciado en los últimos años el incremento del grado de tensión y conflicto entre las empresas mineras y las comunidades de su entorno. Por un lado, la proliferación de grupos contrarios a la minería ha generado un clima de rechazo a la explotación de minerales pese a los innegables beneficios económicos que la minería responsable es susceptible de generar en las comunidades aledañas y en el resto del país, no solo mediante la creación de puestos de trabajo, sino porque alrededor de estos proyectos se genera toda una economía que incide en los distintos sectores de la economía nacional. Si bien nadie objeta la necesidad e importancia de velar por la protección del medioambiente y procurar que los proyectos mineros generen el menor impacto ambiental posible, tal preocupación no debe llevar al rechazo absoluto del desarrollo de nuevos proyectos mineros, sino únicamente a velar por que estos se desarrollen de manera responsable.



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

Un segundo factor que contribuye a la proliferación de conflictos sociales es la antigua experiencia de empresas que en el pasado no cumplieron con los estándares ambientales mínimos ocasionando perjuicio y daño a las poblaciones aledañas. Asimismo, la minería informal, causante de graves daños ecológicos, contribuye a generar una percepción negativa de la actividad minera.

Finalmente, la necesidad de efectuar millonarias inversiones para el desarrollo de estos proyectos y la alta rentabilidad que generan, ocasiona que las poblaciones aledañas y las autoridades locales persigan participar desde un inicio de los futuros beneficios de la actividad minera, procurando obtener recursos previos e inversiones en su beneficio antes del inicio de las operaciones mineras.

Todas estas acciones que deben llevar a cabo las empresas mineras para conseguir la aceptación de su entorno (lo cual ha sido denominado como la “licencia social”), genera ingentes egresos de dinero de manera previa al inicio de las operaciones, que deben ser estimados como un componente indispensable de la inversión a realizar.

De lo contrario, el surgimiento de protestas sociales y movilizaciones de la población (muchas de ellas dotadas de violencia y daño a la propiedad privada y pública) terminan suspendiendo o cancelando proyectos mineros rentables, pese a haberse obtenido todas las autorizaciones y permisos estatales necesarios para su ejecución.

En el pasado reciente, tales actos de protesta y violencia que obligaban a las empresas a realizar inversiones de diversa naturaleza, fueron considerados como actos antijurídicos y delictivos que no podían justificar o sustentar los desembolsos realizados: no hay ninguna obligación de las empresas mineras de proporcionar recursos o ejecutar obras a favor de las comunidades para poder desarrollar sus operaciones pues, en teoría, el gobierno debe darles la protección debida para tales propósitos (premisa que evidentemente resulta ajena a la realidad).

Desde un punto de vista tributario, si tales desembolsos o inversiones se efectúan como consecuencia de una coacción o la comisión de actos delictivos, es posible cuestionar su deducción como gasto en atención a su origen ilícito. Cabe destacar que no nos encontramos frente a indemnizaciones

pues la empresa no ha ocasionado daño alguno antes del inicio de sus operaciones y, en todo caso, sus actividades son permitidas por el Estado, de modo que no puede haber daño indemnizable por la realización de actos lícitos. En todo caso, los egresos realizados eran considerados como actos de liberalidad, con las consecuencias fiscales que ello conlleva (ese ha sido el pensamiento de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal en tiempos recientes).

No obstante, con independencia de las protestas y manifestaciones sociales que pudieran rodear la ejecución de estas inversiones, si se enfocan como una necesidad estratégica de las empresas mineras para obtener la aprobación social de su entorno para la ejecución de sus actividades, la perspectiva fiscal con las que se les analiza cambia radicalmente. No se trata ya del sometimiento a una movilización social o a la realización de actos altruistas: se trata en esencia de una inversión necesaria para obtener la coexistencia estratégica de la empresa con su entorno, lo que le permitirá ejecutar sus proyectos mineros y generar ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Surge entonces una nueva razonabilidad (más propia del derecho natural) que justifica la realización de estas inversiones y egresos, la que a su vez cuenta con bases históricas, sociológicas, antropológicas y culturales que superan los tecnicismos y las instituciones o estructuras jurídicas hasta ahora conocidas. Ello no es novedad si se toma en cuenta que el derecho es cambiante por ser un fenómeno social y, por tanto, no puede quedar estático a los cambios que se producen en la sociedad.

A partir de tales premisas, se llega a una evolución en el pensamiento jurídico relativo a este tipo de compromisos sociales: la empresa ya no puede actuar de manera aislada en la ejecución de sus actividades aún si cuenta

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

con las autorizaciones y permisos legales correspondientes. Es necesario además, acercarse a su entorno y comprender (en países como el nuestro) que el crecimiento y bienestar económico de la empresa debe ser compartido y beneficiar a todos los que de una u otra manera pueden verse incididos por la realización de sus actividades, contribuyendo así al desarrollo sostenible de las zonas de influencia de sus actividades extractivas.

Este ha sido el criterio que recientemente ha sido adoptado el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional, sentando las bases para un nuevo enfoque de esta realidad que altera sustantivamente las consecuencias tributarias que de ella se deriva.

Este artículo busca enlazar la normatividad fiscal vigente en materia de Impuesto a la Renta con esta nueva situación social que ha superado las estructuras jurídicas tradicionales, modificando o recreando el derecho a la realidad de nuestro país. El Estado no puede estar al margen de la misma y pretender hacer más onerosos los esfuerzos de las empresas mineras cuando son necesarios para lograr la paz social, reducir la pobreza y permitir que el gobierno continúe recibiendo ingresos tributarios para el cumplimiento de sus fines y objetivos. Negar esto y sancionar a las empresas con la no deducibilidad de este tipo de egresos reflejaría una actitud contraria a los objetivos nacionales y evidenciaría un trato confiscatorio para las compañías que invierten en el desarrollo sostenible del país, propiciando así la inclusión social.

2. El concepto de responsabilidad social

En el ámbito mundial, existen numerosas definiciones de lo que debe entenderse por responsabilidad social. El *World Business Council for Sustainable Development*, organización internacional dedicada a la promoción del desarrollo sostenible, la define como “el compromiso de los negocios para contribuir al desarrollo económico sostenible, trabajando con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la comunidad en general para mejorar su calidad de vida”⁽¹⁾.

Sobre la evolución del concepto de responsabilidad social, Antonio Vives apunta que:

“(e)n la sociedad moderna, con la intensificación de las relaciones comerciales, tanto en producción como en comercio, con el crecimiento poblacional y con el creciente consumo de recursos naturales, las empresas tienen responsabilidades que van más allá de su sostenibilidad económica y deben también preocuparse de la sostenibilidad social y ambiental. De hecho, uno de los fenómenos más destacados de los últimos decenios ha sido que el mundo empresarial se ha percatado que la sostenibilidad social y ambiental no son aspectos adicionales, separables de la empresa sino que son condición necesaria para asegurar la sostenibilidad económica”⁽²⁾.

Baltazar Caravedo señala que:

“(e)xisten muchas formas de comprender la relación de la empresa con su entorno. En el pasado, lo que primó fue lograr que la inversión tuviese el mayor rendimiento posible sin considerar la situación de los trabajadores, el medio ambiente o la comunidad (...). En las últimas décadas, poco a poco, ha aflorado una comprensión diferente. Nuevos elementos han sido incorporados en el análisis de los beneficios de las empresas y en la decisión de compra de los consumidores. La preocupación por el medio ambiente se ha profundizado. Los desastres de la naturaleza ocasionados por los procesos productivos o las formas de transportar productos han tenido efectos significativos en la conciencia mundial (...). Uno de los

(1) WORLD BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT 2001. *Ten years of Achievement. Annual Review 2000*.

(2) VIVES, Antonio. *Responsabilidad de la empresa ante la sociedad*. En: *La responsabilidad social en América Latina*. Fondo Multilateral de Inversiones - Banco Interamericano de Desarrollo, 2011; pp. 45-63.



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

desafíos de las empresas, bajo la nueva cultura social y empresarial, es el modificar el patrón de vínculos con todos aquellos con los cuales se relaciona, no solo para reducir los riesgos, mejorar la productividad y competitividad y mejorar las ganancias; también para contribuir a crear un clima social más armónico, más integrador, de mayor beneficio para todos los que se encuentran en la sociedad en la que actúa la entidad empresarial⁽³⁾.

En el ámbito normativo local, el artículo 78 de la Ley General del Ambiente (en adelante, "LGA") brinda una definición de lo que debe entenderse por responsabilidad social, que se asemeja a lo planteado por los autores citados, de acuerdo a lo siguiente:

"El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa, entendiendo que esta constituye un conjunto de acciones orientadas al establecimiento de un adecuado ambiente de trabajo, así como de relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de las operaciones".

El Tribunal Constitucional peruano también ha desarrollado este concepto, habiéndose señalado, en la Sentencia recaída en el expediente No. 0001-2012-PI/TC, que la responsabilidad social "tiene diversos ámbitos de aplicación, como el interno: relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno".

La misma sentencia agrega lo siguiente:

"Y es que desde la emisión de la STC 0048-2004-AI/TC, este Tribunal ya especificó, el vínculo y tensión existente entre la producción económica y el derecho a un ambiente equilibrado adecuado al desarrollo de la vida. Tal actividad debe encausarse dentro de ciertos principios tales como: a) el principio de desarrollo sustentable, b) el principio de prevención; c) principio de restauración; d) principio de mejora; e) principio precautorio y, g) principio de compensación (STC 0048-2004-AI/TC, fundamento 18).

Solo bajo el respeto de tales principios se puede comprender el desarrollo de la actividad empresarial minera".

En la Sentencia recaída en el expediente No. 03343-2007-AA/TC, el mismo colegiado se refirió al sustento constitucional de la responsabilidad social como obligación ineludible de las empresas, en los siguientes términos: "En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa". Sobre la materia, el Tribunal ha explicado que:

"El modelo del Estado Social y Democrático de Derecho representa un nivel de desarrollo mayor que el del Estado Liberal (...). En ese marco, la otrora relación liberal del individualismo frente al Estado y la relación social del Estado como garante del bienestar general se complementan con la constitucionalización de la economía y de la tutela del medio ambiente y los recursos naturales. En esta perspectiva es que la empresa privada, como expresión de un sector importante de la sociedad, tiene especial responsabilidad frente al Estado (...).

En una economía social de mercado, tanto los particulares como el Estado asumen deberes específicos; en el primer caso, el deber de ejercitar las referidas libertades económicas con responsabilidad social, mientras que, en el segundo, el deber de ejercer un rol vigilante, garantista y corrector, ante las deficiencias y fallos del mercado, y la actuación de los particulares.

En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo

(3) CARAVEDO, Baltazar. *Desarrollo sostenible, ética, filantropía y responsabilidad social*. Óp. cit.; pp. 29-44.

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

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,

Así, la estabilidad que una empresa requiere para desarrollar su actividad, no solo depende del orden que desde el Estado se pueda generar, sino también de la propia acción de las empresas, las que tendrán que cumplir un rol protagónico y comunicativo a través de su responsabilidad social”.

Como se aprecia, en reiterada jurisprudencia, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que la responsabilidad social es una obligación que tiene un sustento constitucional, al originarse en el deber de las empresas de respetar a las comunidades, al medio ambiente y a los recursos naturales que se puedan ver afectados con el desarrollo de sus actividades.

3. Deduciones admitidas en materia de impuesto a la renta

En materia de Impuesto a la Renta, no existe una norma específica que regule la deducción de gastos de responsabilidad social. Por tanto, es necesario analizar las alternativas que la normativa vigente ofrece para la deducción de gastos de esta naturaleza.

3.1. Principio de causalidad para la deducción de gastos

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) establece, con carácter general, que los gastos son deducibles siempre que cumplan con el principio de causalidad.

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

Como lo reconoce la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal⁽⁴⁾, el referido principio es de carácter amplio y admite la deducción de todo egreso que de manera directa o indirecta resulte necesario para la generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora.

La deducción de gastos para propósitos tributarios no está circunscrita a los tipos expresamente recogidos en la LIR, sino que para efectuar dicho análisis es necesario tener en cuenta los diversos factores y aspectos que inciden en el desarrollo de las actividades de las empresas, considerándola de manera dinámica y tomado en cuenta el entorno socio-económico en el cual las mismas se llevan a cabo.

Villegas manifiesta que:

“(l)as deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para obtener o conservar la fuente productora (ello genéricamente considerado, y salvo las excepciones legales de ciertas deducciones que no correspondan al concepto enunciado). Tales gastos, si son admitidos por la ley y en condiciones que ésta determina, deben ser restados a las ‘ganancias brutas’ obtenidas en el periodo y que son el producto de sumar los ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtiene”⁽⁵⁾.

(4) Resoluciones 710-2-1999, 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007, entre otras.

(5) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 4ta. edición. Tomo II. Buenos Aires: Ediciones Desalma, 1987; p. 24.



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

Resulta ilustrativo citar a Hernández Berenguel, quien apunta lo siguiente:

“1.3 Alcance de la expresión ‘gastos necesarios (...) Si revisamos el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, y el Diccionario Usual de Guillermo Cabanellas, encontraremos diversas acepciones que resultan aplicables para juzgar los alcances de la expresión *gastos necesarios* (...) Veamos alguna de esas acepciones: (...) (a) Lo indispensable es lo necesario o lo muy aconsejable que suceda, según el Diccionario de la Lengua Española. Es decir, un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora, cuando resulta aconsejable que se incurra en él para obtener una determinada renta, aun cuando finalmente esa renta no sea obtenida o, para que la fuente productores se conserve (...) (b) El mismo Diccionario de la Lengua Española define lo necesario como lo que *hace falta para un fin*. La finalidad es obtener una renta, aunque ésta por determinadas razones no se logre obtener. Pero para obtener la renta hay que incurrir en gastos que propician que se logre el objetivo propuesto (...) (c) (...) Lo importante es que el objetivo perseguido hizo necesario incurrir en los gastos (...) (d) El propio Diccionario de la Lengua Española cuando define la palabra *necesidad* como *obrar como exigen las circunstancias*. Estas pueden obligar a efectuar mayores desembolsos para obtener la renta y pueden consistir en la existencia de una mayor competencia (...) (e) También el Diccionario de Derecho Usual citado define el concepto de *necesidad* como proceder de acuerdo con la imposición de las circunstancias (...)”⁽⁶⁾.

Es suficiente que el gasto este vinculado con la generación de renta para admitir su deducción, pues para los fines de la ley:

“Se admite la deducción de aquellos (...) vinculados a la obtención de la renta gravada con la salvedad de las restricciones expresas contenidas en la ley. Por tanto, conforme al principio lógico (...) de correspondencia del gasto con la respectiva renta, pasa a ser general la deducción y solo juega la remisión a otras disposiciones

específicas de la ley en cuanto restrinjan o condicionen la deducción de determinados gastos. La definición general de gastos deducibles, tiene, pues, el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas, en contraposición de los gastos que podrían originarse no en la obtención, mantenimiento y conservación de rentas gravadas sino de otros beneficios no alcanzados por el impuesto”⁽⁷⁾.

3.2. Gastos pre-operativos

El literal g) del artículo 37 de la LIR indica que son deducibles:

“Los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años”.

El Reglamento de la LIR, en el literal d) del artículo 21, señala que si el contribuyente opta por la amortización de los gastos, esta se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

En relación a lo que debe entenderse por gasto *pre-operativo*, cierto sector de la doctrina interpreta que este concepto no comprende a todos aquellos gastos en los que se incurra antes de que la empresa inicie operaciones, sino que solo calificarían como tales aquellos egresos que tienen incidencia en ejercicios futuros, siendo aplicables solo a estos últimos lo dispuesto por el literal g) del artículo 37 de

(6) HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. *Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta*. En: IUS ET VERITAS No. 25; pp. 298 y 299.

(7) REIG, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*; p. 329.

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

la LIR, citado precedentemente. Según esta tesis, los gastos corrientes (tales como, alquiler de local administrativo, luz, agua, teléfono, etcétera) que se consumen inmediatamente y no están vinculados directamente con ingresos de ejercicios futuros, no están comprendidos en el alcance de la norma citada, debiendo ser deducidos en el ejercicio en el que se incurrir, conforme al criterio de lo devengado.

El Tribunal Fiscal ha adoptado la posición contraria, al considerar que califica como gasto pre-operativo todo egreso incurrido por la empresa antes del inicio de sus operaciones, sin distinción alguna⁽⁸⁾.

3.3. Donaciones

Respecto a los gastos por donaciones, el literal x) del artículo 37 de la LIR establece que son deducibles:

“Los gastos por concepto de donaciones otorgados a 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. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría; luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50”.

El literal s) del artículo 21 del Reglamento de la LIR establece determinados requisitos adicionales para la procedencia de la deducción.

Por donación debe entenderse a aquel acto a título gratuito por el cual una de las partes transfiere a otra la propiedad de bienes muebles o inmuebles. La gratuidad implica que quien recibe la donación no otorga a cambio ninguna contraprestación que beneficie al donante. Dicho de otro modo, se trata de un contrato unilateral, que impone obligaciones únicamente al donante mas no así al donatario (ello sin perjuicio de alguna

carga o gravamen que pudiera imponerse al beneficiario de la donación).

4. Naturaleza de los gastos incurridos para obtener la licencia social

Como se indicó en el punto anterior, para determinar si un gasto o egreso es deducible para el cálculo de la renta neta es necesario efectuar un análisis de la relación causal que tiene el desembolso con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente. Si el egreso es realizado con el propósito de alcanzar estos efectos, calificará como deducible para fines del Impuesto a la Renta.

Cuando se efectúa un análisis respecto de la causa de un egreso, tiene que tomarse en cuenta el aspecto subjetivo involucrado en su realización; esto es, la intención u objetivo perseguido por el sujeto que lo realiza (por ejemplo, si el motivo es puramente altruista o, por el contrario, si se origina en los propios fines empresariales destinados a la generación de renta gravada).

En el análisis de la relación de causalidad también debe tomarse en cuenta la realidad o el contexto social, económico, cultural y político en el que se desenvuelve la empresa y las situaciones de hecho que giran en torno al desarrollo de las actividades empresariales, las cuales van más allá de las consideraciones de orden legal pre-establecidas, que son superadas por aspectos de la realidad específica de nuestro país y que el Derecho no puede desconocer.

En el caso específico de los proyectos relativos a actividades extractivas, tales como la minería o el petróleo, considerando el entorno en el cual se desarrollan y la idiosincrasia del

(8) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2989-4-2010.



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

poblador andino y de las comunidades campesinas, conviene hacer referencia al principio de reciprocidad que rige en muchos aspectos la organización social del mundo andino.

María Rostworowski, refiriéndose al Incanato, señala que:

“(l)a reciprocidad, entendida como la mutua prestación de servicios e intercambio de bienes, era un sistema organizativo socio económico que regulaba las relaciones sociales a diferentes niveles y servía de engranaje en la producción y distribución de bienes. La reciprocidad siempre fue el elemento mediador que hizo que los individuos se comprometiesen unos con otros para realizar actividades en conjunto o establecer redes de intercambio duraderas. Se debe considerar de manera especial este principio, debido a que la sociedad andina prehispánica no conoció el dinero; a diferencia del Viejo Mundo, no tuvo un medio de intercambio económico que permitiese establecer relaciones de tipo impersonal. Por el contrario, las transacciones económicas solo fueron posible a través de una relación de persona a persona o de institución a institución, y estaban fuertemente normadas por la tradición y las regla de la reciprocidad”⁽⁹⁾.

La reciprocidad continúa siendo en cierta medida un principio que forma parte de la cultura del poblador andino que es afectado en diversas maneras por el desarrollo de los proyectos mineros o petroleros, por lo que entender el significado que este precepto tiene en su vida cotidiana resulta esencial.

La puesta en práctica de este principio supone que las empresas deban otorgar a los pobladores y comunidades de las zonas de influencia de sus actividades, bienes y servicios de distinta índole que permitan *compensar* la afectación que ellos sienten al verse incididos en su vida cotidiana por el desarrollo de proyectos extractivos, aún si estos les traen beneficios económicos (que sin embargo, muchas veces no llegan a percibir de manera inmediata). De allí la necesidad que, desde el inicio de estos proyectos, se establezca una buena relación con las comunidades afectadas y se prevengan los conflictos sociales mediante la realización de obras e inversiones a favor de estas.

Todo ello pone en evidencia la necesidad que tienen las empresas de implementar políticas de responsabilidad social que incluye la realización de obras, aportes y gastos a favor de las comunidades y regiones que se encuentran en su zona de influencia, ya sea de manera directa o a través de organizaciones especializadas en canalizar este tipo de apoyo.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional ha acogido en mayor o menor medida los criterios expuestos precedentemente al analizar la deducción de los *gastos de responsabilidad social*.

El Tribunal Fiscal ha emitido algunas Resoluciones en las que admite la deducción de gastos de responsabilidad social, al considerar (acertadamente) que tales egresos son deducibles cuando tienen por finalidad evitar conflictos sociales, ya sea que se trate de conflictos reales o potenciales.

En esta línea de ideas, en la RTF No. 1424-5-2005 se señaló lo siguiente:

“(…) es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal”.

Bajo el mismo razonamiento, en la RTF No. 16591-3-2010 se resolvió:

“Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos

(9) ROSTWOROWSKI, María. *Enciclopedia Temática del Perú - Incas*. Lima: El Comercio; p. 62.

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, si no que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflicto sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien en el periodo objeto de autos 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 patente, tal es así que en periodos posteriores ello se produjo habiendo motivado la paralización de la actividades productoras de la recurrente en 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”.

La misma Resolución exigió, como requisito para deducir el gasto, la acreditación de la existencia de destinatarios concretos y plenamente identificados de los egresos realizados por la empresa en cuestión (miembros de las comunidades nativas involucrados en los conflictos sociales) para demostrar la relación de causalidad entre las erogaciones y la finalidad perseguida con las mismas. En tal sentido, en el precedente citado lo relevante es la sustentación de que destino de los fondos tiene por propósito permitir el desarrollo de actividades gravadas por parte de la empresa.

No obstante, en las RTF No. 4807-1-2006 y No. 9478-1-2013 el Tribunal Fiscal ha rechazado la deducción de gastos de mantenimiento de carreteras al considerar que estos califican como liberalidades, pues la obligación de dar mantenimiento a las vías públicas compete al Estado y no a la empresa privada. Al respecto, el Tribunal ha señalado que tales gastos solo serían deducibles si tuvieran por propósito solucionar situaciones de emergencia o extraordinarias, que pudieran incidir en el desarrollo de las actividades generadoras de renta.

El Poder Judicial ha tenido una posición más amplia respecto de la deducción de los gastos de responsabilidad social. En la Sentencia de Casación de fecha 14 de setiembre del 2010 se dejó sin efecto la RTF No. 4807-1-2006, señalándose que las sumas entregadas para el mantenimiento ordinario de carreteras no califican como liberalidades sino que se trata de gastos necesarios para generar la renta, toda vez que permiten el funcionamiento de la empresa y el transporte

normal y seguro hacia el campamento minero.

En dicha sentencia se concluyó que tales gastos eran deducibles para fines tributarios en vista que la LIR no exige que, para efectuar la deducción, se trate de un gasto obligatorio por Ley, corresponda al objeto social de la empresa ni que sea extraordinario y no rutinario, no importando tampoco que este tipo de egresos sean obligación del propio Estado.

En el mismo sentido, la Sentencia recaída en el Expediente No. 600-2007 dejó sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal que había considerado como no deducibles los gastos de limpieza de un canal de agua del cual no solo se servía la empresa recurrente sino también las comunidades aledañas.

En esta sentencia la Corte indicó que:

“Por donaciones o actos de liberalidad se debe entender... aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente, sino mas bien a gastos de atención a los clientes o a trabajadores (por ejemplo, obsequios o agasajos, etcétera) o de relaciones públicas o de viáticos; (...) tales actos constituyen un uso de las utilidades más que un gasto necesario para su generación”, indicando que, en cambio, considerando que “el objeto de la empresa demandante es la generación de energía eléctrica (...) la reparación del canal era indispensable no solo para la zona si no para la empresa demandante (...) por ello, los gastos de mantenimiento y de reparación del canal (...) adquieren la calidad de necesarios, (...) constituyen gastos que deben deducirse para la obtención de la renta neta de tercera categoría”.

Finalmente, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia No. 0001-2012-PI/TC, al pronunciarse sobre las obligaciones



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

inherentes al desarrollo de la actividad empresarial responsable ha indicado que:

“(l)a finalidad de lucro de la empresa debe ir acompañada de una estrategia previsor de impacto ambiental y así prevenir conflictos sociales” agregando que “las empresas deben internalizar ciertos costos que les permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales. Ello, recae en principio en la esfera de la empresa, la que debido a su experiencia debe tomar en consideración posibles tensiones con las poblaciones de las áreas aledañas. En tal sentido, éstas deberían tratar de evitar medidas aisladas y optar por medidas dirigidas a solucionar y prevenir los verdaderos problemas de la comunidad (...)”.

Es importante destacar que, para el Tribunal Constitucional, la mitigación y prevención de los conflictos sociales constituye una obligación de las empresas. Por ello es enfático al utilizar el término *deben* cuando se refiere a la internalización de los costos que permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales y que son ellas las llamadas a tomar en consideración tales tensiones en su zona de influencia.

La misma sentencia indica, refiriéndose a la inversión privada deseada por la Constitución, que si bien la Carta Magna otorga un amplio margen para su realización, reconoce la libertad de empresa, garantiza la iniciativa privada y facilita la libre competencia; el ejercicio de tales libertades no debe ser lesivo a la moral, a la salud ni a la seguridad pública y que en el caso de actividades extractivas constituye un “deber de las empresas establecer mecanismos destinados a prevenir daños ambientales y conflictos sociales”, lo cual es parte de la responsabilidad social de la empresa, pues permite desarrollar su actividad empresarial en armonía con la comunidad.

Al referirse a la Sentencia No. 03343-2007-PA, el mismo Tribunal indica que en aquella oportunidad “determinó que en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa”.

Como puede verse, conforme a la doctrina y jurisprudencia antes citadas, al estar relacionados con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora, los gastos

de responsabilidad social son deducibles para el cálculo de la renta neta de tercera categoría.

Tales gastos no califican como liberalidades o donaciones, pues no se originan en decisiones altruistas a favor de terceros; es decir, no constituyen entregas a título gratuito que no buscan ningún tipo de beneficio o contraprestación de parte de sus perceptores.

Es interesante citar la distinción esbozada por el tratadista Baltazar Caravedo, quien apunta lo siguiente:

“Las respuestas para afrontar las nuevas demandas éticas han sido múltiples. Con el objeto de presentarlas las hemos dividido en tres grupos.

En primer lugar distinguimos las acciones filantrópicas. Se trata de prácticas que resultan del acto de donar o regalar dinero, bienes (mobiliario, equipos, instrumentos, medicinas, alimentos) o servicios (trabajo voluntario) a personas o grupos organizados de personas con un fin humanitario o altruista (...).

En segundo lugar distinguimos a las acciones de inversión social. Se trata de una canalización de recursos de la misma empresa hacia su entorno externo o la comunidad sobre la que se asienta o a la que influye con el propósito de obtener un doble beneficio: para la propia comunidad a la que van dirigidos esos recursos y para la empresa (...). A diferencia de la acción filantrópica, la acción de inversión social está íntimamente ligada al proceso de la empresa. El supuesto dominante es que, si la comunidad percibe que la empresa le ofrece beneficios, la población podría convertirse en un aliado de la empresa para enfrentar situaciones críticas o de riesgo. Por otro lado, lograr la lealtad de la

Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social *Income tax and social responsibility*

comunidad podría generar a la empresa mayor seguridad y animarla a invertir más ofreciendo mejoras en la calidad de vida de la localidad.

En tercer lugar distinguimos las prácticas de responsabilidad social empresarial. Responden a la estrategia de involucrar a la empresa en un proceso en el que se beneficia no solo la reputación de la empresa o la sociedad en la que actúa sino también los trabajadores, el medio ambiente, la comunidad misma y los inversionistas. Se plasma el sentido humanitario y altruista de los propietarios, se asegura la lealtad de la comunidad, se mejora la productividad del trabajo, se protege el medio ambiente y se satisface la necesidad de retorno de los inversionistas, todo ello de manera permanente y estable en el tiempo”⁽¹⁰⁾.

El autor citado distingue con claridad a las donaciones o actos filantrópicos de las acciones de inversión social y los gastos de responsabilidad social. Mientras que los primeros constituyen actos realizados con un mero fin altruista, los gastos de inversión social y las prácticas de responsabilidad social buscan más bien el beneficio de la empresa en forma simultánea al de la comunidad sobre la que esta se asienta. La inversión social y los gastos de responsabilidad social parten de la premisa de comprender que no es posible llevar a cabo actividades empresariales sin invertir en la confianza y lealtad de la comunidad, en la mejora de sus condiciones de vida y en la protección del medio ambiente, siendo este un requisito indispensable para garantizar la continuidad del negocio en beneficio de los inversionistas de la empresa, tal como ha sido reconocido asimismo por el Tribunal Constitucional peruano en reciente jurisprudencia.

De este modo, los gastos de responsabilidad social obedecen a la necesidad estratégica de las empresas de evitar conflictos sociales que pudieran impedir la ejecución de los proyectos que pretenden desarrollar. Resulta evidente, por tanto, que el fin perseguido por las empresas al obligarse a realizar tales desembolsos es el de viabilizar la realización de sus actividades y así obtener las utilidades esperadas, las que de otra manera serían inviables, tal como ha ocurrido con otros proyectos de gran envergadura que se han visto paralizados por conflictos con las comunidades aledañas.

(10) CARAVEDO, Baltazar. *Óp cit.*; p. 34.

Todo ello acredita que los gastos de responsabilidad social no constituyen liberalidades, tratándose por el contrario de egresos que cumplen con el principio general de causalidad previsto por el primer párrafo del artículo 37 de la LIR.

Es importante considerar que la forma en que tales egresos se materialicen resulta, a nuestro modo de ver, secundaria para acreditar su vínculo de causalidad. Lo que debe acreditarse ante las autoridades tributarias es la razón por la cual se realizan los gastos y el destino final de los fondos que se utilicen para cumplir con las obligaciones de responsabilidad social de la empresa.

El hecho que los gastos de responsabilidad social pudieran canalizarse a través de donaciones a favor de asociaciones sin fines de lucro no modifica la naturaleza de *gasto de responsabilidad social* de las sumas destinadas a dicha finalidad ni modifica el objetivo perseguido por tales desembolsos. La causa por la cual se realizan los gastos sigue siendo la misma; esto es, la viabilidad de las actividades generadoras de renta empresarial. Por ejemplo, no podía negarse la condición de gasto de responsabilidad social a las erogaciones en los que una empresa minera incurre para la construcción de viviendas o escuelas de las comunidades de su zona de influencia.

Por tanto, si bien para efectos prácticos las empresas en etapa de explotación podrían optar por canalizar sus gastos de responsabilidad social a través de donaciones a asociaciones sin fines de lucro con el propósito de asegurarse que las autoridades tributarias acepten la deducción del respectivo egreso, ello no convierte a los gastos de responsabilidad social en actos meramente



Alex Córdova Arce y Lorena Barrenechea Salazar

altruistas otorgados a título de liberalidad, conforme a lo expresado precedentemente.

En el caso de empresas en etapa pre-operativa no podría optarse por esta alternativa, por cuanto las donaciones no serían deducibles debido a la limitación establecida por el literal x) del artículo 37 de la LIR, en virtud de la cual las donaciones solo son deducibles hasta por el 10% de la renta neta empresarial. Al no contar con renta gravable, las empresas en etapa pre-operativa se ven imposibilitadas de optar por la vía de la donación, debiendo considerar a los gastos de inversión social como parte de sus gastos pre-operativos, deducibles al amparo del literal g) del artículo 37 de la LIR. Ciertamente, no se trata de gastos corrientes sino de egresos que incidirán en ejercicios futuros, al viabilizar el desarrollo de los proyectos en ejecución.

Todo este marco jurídico que viene desarrollándose en el Perú a partir de cuestiones de hecho, claramente pone una línea divisoria respecto de los actos de carácter altruista y evidencia que los gastos de responsabilidad social son una obligación propia de la empresa (“el rol de la empresa minera responsable prevista por la Constitución” en palabras del Tribunal Constitucional) que tiene el carácter de deber y no de liberalidad y que, como tal, no sufre de manera altruista una actividad propia del Estado, que era la premisa de la cual partieron los anteriores fallos del Tribunal Fiscal para considerar no deducibles las erogaciones incurridas por las empresas establecidas en el país.

Dicha premisa debe descartarse, reconociéndose la estrecha vinculación de los gastos de responsabilidad social con la generación de rentas gravadas por parte de las empresas. Más aún, sería recomendable que la deducibilidad de tales gastos fuera recogida expresamente por el propio texto de la LIR, de modo tal que se invalidara en forma definitiva su errada calificación como actos de liberalidad.

5. Aspectos probatorios a tomar en consideración

Sin perjuicio de lo expuesto, desde el punto de vista práctico es importante tomar en consideración que es de cargo del

contribuyente acreditar que los gastos de responsabilidad social en los que hubiera incurrido se encuentran vinculados a la generación de rentas gravadas por parte de la empresa. Dicho de otro modo, el vínculo de causalidad por sí mismo no bastará para que proceda la deducción del gasto, debiendo contarse con la documentación probatoria pertinente en sustento de dicha vinculación. Al respecto, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que para tener derecho a la deducción de un gasto no basta que el contribuyente cuente con el comprobante de pago respectivo ni con su registro contable, debiendo contarse con documentos que prueben que en efecto las operaciones han sido realizadas⁽¹¹⁾.

En tal sentido, será indispensable contar con la documentación probatoria que acredite que los desembolsos realizados tuvieron por propósito permitir que la empresa desarrolle sus actividades con normalidad y evitar conflictos sociales u otras incidencias que pudieran interrumpir el normal desempeño de las actividades generadoras de rentas gravadas.

La documentación sustentatoria específica dependerá de cada caso concreto. No obstante, en líneas generales sería conveniente contar con un acuerdo formal o convenio suscrito con las comunidades o entidades beneficiarias del gasto, en el que se detalle el compromiso asumido por la empresa frente a la comunidad y el propósito del mismo (promover el desarrollo de la comunidad, proteger el medio ambiente, entre otros). Asimismo, sería conveniente contar con actas de los órganos societarios pertinentes, que aprueben el gasto y sustenten la necesidad de su realización. La necesidad del gasto podría sustentarse a su

(11) Resoluciones No. 3618-1-2007, No. 1759-5-2003, No. 1923-4-2004, entre otras.

vez con estudios que muestren el contexto social de las comunidades aledañas al proyecto, el historial de conflictos sociales que se hubieran presentado en el pasado y las necesidades y dificultades que se presentan en cada caso específico, que deben ser subsanadas a efectos de viabilizar el desarrollo de cualquier proyecto de la industria extractiva.

Adicionalmente, las empresas deberán tomar en consideración que los gastos de responsabilidad social deberán estar respaldados en los respectivos comprobantes de pago, de acuerdo a ley.

6. Conclusiones

En tiempos recientes, las empresas mineras vienen realizando importantes gastos de responsabilidad social con el objetivo de acercarse a su entorno y compartir el crecimiento y bienestar económico de la empresa con las comunidades comprendidas en sus zonas de influencia y con la comunidad en general. Ello a su vez les permitirá desarrollar sus actividades mineras sin tener que afrontar conflictos sociales, los cuales pueden retrasar e incluso paralizar sus operaciones.

La responsabilidad social es, en líneas generales, el conjunto de políticas, estrategias y acciones implementadas por las empresas

para contribuir al desarrollo económico sostenible, con especial preocupación por el bienestar social y ambiental.

El concepto ha sido desarrollado por la LGA y por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que en forma reiterada ha señalado que la responsabilidad social es una obligación de las empresas que tiene sustento constitucional, al originarse en el deber de respetar a las comunidades, al medio ambiente y a los recursos naturales que pudieran verse afectados con el desarrollo de sus actividades.

La LIR establece, con carácter general, que son deducibles todos los gastos destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de la fuente productora de la renta. También regula de manera especial los gastos por donaciones, que son deducibles siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para tal efecto, y los gastos pre-operativos, que pueden deducirse en el primer ejercicio o amortizarse en un plazo de 10 años.

Los gastos en los que incurren las empresas en ejecución de sus políticas de responsabilidad social, hoy indispensables para el desarrollo de sus proyectos extractivos, son deducibles al amparo del principio de causalidad recogido por el artículo 37 de la LIR, al tratarse de gastos estrechamente vinculados a la generación de rentas gravadas.

Tales gastos no constituyen liberalidades, toda vez que no se realizan con un fin meramente altruista. Por el contrario, los gastos de responsabilidad social por un lado buscan mejorar las condiciones de vida de las comunidades de sus zonas de influencia y proteger el medio ambiente; mientras que por otro, pretenden eliminar los conflictos sociales con el fin de poder desarrollar sus actividades generadoras de rentas gravadas. 