

# Análisis de la deducibilidad de los gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera

Juan Alberto Garret Vargas<sup>(\*)</sup>

## 1. Introducción

El 23 de mayo de 2005, un grupo de manifestantes, en su gran mayoría pobladores de la provincia de Espinar, rodearon el campamento minero Tintaya (cuya propietaria en ese entonces era la australiana BHP Billiton), con el propósito de exigir una mejora sustancial en el programa de apoyo a las comunidades afectadas por la actividad minera en la zona. Este hecho ocurrió a pesar de la existencia de un contrato firmado entre la empresa y las comunidades en el que se establecían una serie de beneficios para estas últimas, básicamente ligados a aportes económicos que serían destinados a obras y proyectos en la provincia.

El conflicto reseñado anteriormente no ha sido el único: en los últimos años se han presentado una serie de problemas entre las empresas mineras y las comunidades donde se desarrollan los proyectos, generados principalmente porque los pobladores advierten que los inversionistas aumentan sus riquezas con lo que se extrae de sus suelos y que definitivamente existe un desequilibrio, tomando en consideración la pobreza (muchas veces extrema) de las comunidades. Ante estos hechos, las empresas mineras optan por incurrir en determinados gastos o en apoyar ciertos proyectos comunitarios (no necesariamente contemplados en un contrato con las comunidades) teniendo como objetivos, entre otros, el desarrollo sostenible de la zona, el crecimiento económico o la protección ambiental.

Las empresas mineras entienden que, al tratarse de gastos necesarios para la generación de renta gravada, estos deben deducirse a efectos de determinar la renta neta imponible. No obstante ello,

en más de una oportunidad, la Administración Tributaria ha reparado estos gastos al considerarlos como meras liberalidades. En el presente artículo analizaremos la deducibilidad de los distintos gastos en los que pueden incurrir las empresas mineras bajo el concepto genérico de “apoyo a comunidades”.

## 2. Gastos vinculados al apoyo a las comunidades efectuados por empresas mineras

Antes de revisar los criterios jurisprudenciales y analizar los gastos incurridos por las empresas mineras bajo el concepto de “apoyo a las comunidades”, consideramos pertinente mencionar que de acuerdo con nuestra legislación vigente, podrían llegar a ser deducibles de la renta neta, dependiendo de las circunstancias, las obras de infraestructura en servicio público y las donaciones, siempre que se cumplan con determinados requisitos. A continuación desarrollaremos brevemente el tratamiento que se le brinda a estos gastos.

### 2.1. Obras de infraestructura que constituyan servicio público

En el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (en adelante, TUO de la Ley de Minería), específicamente en el Título Noveno, se establecen una serie de garantías y medidas de promoción a la inversión. Así, el inciso d) del artículo 72 de la referida norma establece, como uno de sus beneficios, que las inversiones efectuadas por los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituyan servicio público, serán deducibles de la renta imponible, siempre que dichas inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente.

<sup>(\*)</sup> Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro de la Asociación Civil *ius et veritas*.

Asimismo, el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería<sup>(1)</sup>, en sus artículos 7 y 8, precisa ciertos aspectos para las inversiones en infraestructura. El primero de ellos dispone que el concepto de infraestructura de servicio público comprende, entre otras actividades, las obras viales, puentes, aeropuertos, obras de saneamiento ambiental, obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana. Además, se precisa que la deducción de la renta imponible de estas inversiones solo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que debe constar en la respectiva resolución de aprobación<sup>(2)(3)</sup>.

Como podemos apreciar, a efectos de deducir de la renta neta las inversiones efectuadas en obras de servicio público, es necesario que las empresas mineras obtengan, como requisito indispensable, la resolución del sector competente que aprueba la inversión. Es por ello que ésta debe tramitarse con anterioridad, tal como lo precisa el artículo 8 del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería.

## 2.2. Donaciones

De acuerdo al inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>(4)</sup>, son “deducibles” a fin de determinar la renta neta, 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, (xi) 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 citado artículo también establece que dicha deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas.

En tal sentido, resulta claro que las empresas que determinen pérdida tributaria no pueden deducir

como gasto las donaciones efectuadas al no tener renta neta y, por ende, base de cálculo para la aplicación del límite.

Al respecto, es importante indicar que el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su inciso s), precisa una serie de requisitos que deben ser cumplidos tanto por los donantes como los donatarios, así como una serie de condiciones que deben cumplir los bienes donados, el incumplimiento de lo señalado en este inciso implicará la no deducibilidad del gasto por concepto de donaciones.

Asimismo, un requisito adicional para que las donaciones sean deducibles, es que la entidad perceptora de la misma emita un comprobante que permita sustentar la donación recibida. Esto implica, evidentemente, que estas entidades deban estar inscritas en el Registro Único de Contribuyentes (en adelante, RUC) y estar autorizados a la emisión de facturas por ejemplo. La realidad nos lleva a concluir que esto no ocurre en la mayoría de los casos, por lo que lo más conveniente es canalizar las entregas (dinerarias o no) a través de municipios o entidades que formen parte del sector público nacional. En estos últimos casos, bastará con la resolución del organismo público mediante la cual se acepte la donación efectuada<sup>(5)</sup>.

## 3. Análisis de la causalidad de los gastos por apoyo a comunidades

Como hemos mencionado en el acápite anterior, en la legislación vigente se detallan las condiciones que se deben cumplir para que los gastos incurridos en obras de infraestructura se constituyan en servicio público y donaciones. Por la propia naturaleza de tales gastos, podríamos indicar que estos no se encuentran directamente vinculados a la generación de rentas gravadas. Sin embargo, como explicaremos más adelante, estos gastos tienen una vinculación indirecta que permitiría sostener que podrían ser deducidos al momento de determinar la renta neta.

Ante esto, es pertinente señalar que el principio de causalidad se encuentra establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y es aplicable para admitir la deducción de todos los gastos que

(1) El presente reglamento fue aprobado mediante Decreto Supremo 024-93-EF, publicado el 7 de junio de 1993 en el diario oficial El Peruano.

(2) Es necesario precisar que el artículo 7 del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería también señala que se considera que las obras e inversiones constituyen servicio público cuando pueden ser utilizadas por la colectividad organizada y en todos los casos el titular de la actividad minera deberá registrar en cuentas de orden las inversiones efectuadas.

(3) El artículo 8 establece básicamente cuestiones vinculadas al procedimiento: “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 calendario siguientes a su recepción, bajo responsabilidad, remitirá dicho cronograma 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”.

(4) El artículo 37 fue modificado por la Ley 27804, publicada el 2 de agosto de 2002, y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2003. Anteriormente, las donaciones podían ser aplicadas como crédito contra el impuesto a la renta.

(5) Es preciso indicar que las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, se encuentran calificadas como receptoras de donaciones, de acuerdo al artículo 3 de la Resolución Ministerial 077-2003/EF-15.

guardan una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

El propio artículo 37 señala que los gastos necesarios para producir y mantener la fuente son deducibles, en tanto dicha deducción no se encuentre proscrita expresamente. Debe advertirse que los gastos no necesariamente deben estar incluidos en la lista establecida por el citado artículo, al no tratarse de una relación taxativa de gastos deducibles. Así, por ejemplo, nadie discutiría la deducibilidad del gasto incurrido por concepto de servicios de asesoría legal para un procedimiento judicial en el que se encuentre incurso una empresa (siempre que se encuentre debidamente acreditada la prestación del servicio), por más que dicho gasto no se encuentre contemplado expresamente en la lista del artículo 37.

Como se señaló en la introducción, es claro que en los últimos años las empresas mineras han visto amenazado el desarrollo de sus respectivos proyectos, debido a que los pobladores de las zonas en las que llevan a cabo sus actividades no se encuentran conformes con la distribución de la riqueza obtenida por las empresas mineras al aprovechar los recursos naturales de la zona. Es claro entonces que si las empresas mineras no incurrir en gastos vinculados al apoyo de las comunidades, existe la posibilidad que los proyectos no se lleven a cabo con normalidad, en cuyo caso no se generarían rentas gravadas.

Podemos apreciar entonces que los mencionados gastos surgen ante la demanda de los pobladores de las zonas aledañas a los diversos centros de operaciones, y tienen como objetivo que los pobladores permitan que las empresas mineras continúen con sus operaciones normalmente. Así, como en una relación contractual en la que se acuerdan determinadas obligaciones, los pobladores entregan como contraprestación al apoyo brindado por las empresas mineras el consentimiento para continuar con sus operaciones.

Ahora bien, es conveniente comentar que el descontento generado en las comunidades se origina debido a que en nuestro país muchas veces se cuestiona el nivel de aporte que realiza la minería al Estado mediante el pago de impuestos. Hace algunos años, la organización Ciudadanos al Día elaboró el informe *Aporte de los Sectores Económicos a la Recaudación Tributaria*<sup>(6)</sup>, en el cual, basándose en la información brindada por la propia SUNAT, permitía demostrar que la minería es uno de los sectores que más aporta al fisco por concepto de impuesto a la renta.

Al respecto, podemos mencionar que los ingresos que obtiene la SUNAT provienen principalmente de la recaudación del impuesto general a las ventas (en adelante, IGV), del impuesto selectivo al consumo y del impuesto a la renta. Como se sabe, por la propia naturaleza del negocio minero, gran parte de la producción del sector es vendida al extranjero, por lo que debe ser exportada. Este hecho hace que la contribución que el sector minero hace al fisco sea básicamente por impuesto a la renta de tercera categoría pues recordemos que las exportaciones no constituyen operaciones gravadas a efectos del IGV<sup>(7)</sup>.

El hecho que las comunidades se encuentren descontentas con los aportes que realizan ciertas empresas mineras, tiene su origen en un ámbito que escapa a lo legal. Es así como los titulares de la actividad minera deben asumir los gastos vinculados con el apoyo a las comunidades ante la falta de acción gubernamental en las zonas aledañas a los yacimientos mineros, ya que éstas, en su gran mayoría, se encuentran alejadas de los grandes centros poblados. Así, es común que las empresas mineras incurran en ciertos gastos que en realidad deberían ser asumidos por el Estado, entre los que encontramos gastos en mejoramiento de carreteras, obras de alumbrado, construcción de colegios, o entregas de dinero en efectivo para distintos fines sociales.

Al respecto, la práctica profesional nos permite afirmar que la Administración Tributaria ha considerado en diversas oportunidades que dichos gastos constituyen liberalidades. De acuerdo con este argumento, el otorgamiento de energía eléctrica, la entrega de materiales de construcción o de materia prima, las inversiones en programas de desarrollo en ganadería, entre otros, son considerados como liberalidades y, por ende, no deducibles a efectos de determinar la renta neta de las empresas mineras.

Frente a esto, somos de la opinión que este tipo de gastos incurridos por las empresas mineras deberían ser considerados como gastos deducibles, a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, al cumplir con el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Es claro que si las empresas mineras no realizaran estos desembolsos, existiría el peligro latente de ver terminadas sus operaciones y, por ende, la generación de rentas. Asimismo, no nos parecería correcto que la Administración Tributaria desconozca estos gastos alegando que se trata de liberalidades de las empresas mineras por no tener una obligación legal o contractual con las comunidades, pues como

(6) CIUDADANOS AL DÍA. *Aporte de los Sectores Económicos a la Recaudación Tributaria*. Junio de 2004. Disponible en [www.ciudadanosaldia.org](http://www.ciudadanosaldia.org).

(7) Artículo 33 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

hemos mencionado, las empresas se encuentran obligadas por razones de negocio, a realizar estos gastos.

Como veremos en el siguiente punto, todo indicaría que el Tribunal Fiscal aceptaría los gastos de este tipo incurridos por las diversas compañías pero siempre y cuando se cuente con el debido sustento documentario.

#### **4. Criterios jurisprudenciales y el debido sustento de los gastos incurridos por concepto de “apoyo a las comunidades”**

Resulta interesante que, a pesar de las distintas acotaciones que ha efectuado la Administración Tributaria por concepto de gastos vinculados al “apoyo a comunidades” en diversas empresas mineras, existen algunas resoluciones del Tribunal Fiscal que permitirían concluir que los gastos sí serían deducibles, basándose en el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que los gastos puedan ser debidamente sustentados.

Así, podemos citar la Resolución del Tribunal Fiscal 01424-5-2005. En ésta, se resuelve si es correcto considerar como gasto deducible, la compra de insumos agrícolas con el objeto de preservar el ambiente en la comunidad aledaña a la zona donde una empresa desarrollaba sus operaciones. La citada resolución señaló lo siguiente: “que al respecto debe señalarse que si bien 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 protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal, en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efecto de demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados (...) por lo que no habiendo acreditado la relación de causalidad de tales gastos, es decir, que eran necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora de la misma, corresponde mantener el reparo”.

Como puede apreciarse en la citada resolución, el Tribunal Fiscal determina que el reparo debe mantenerse, pero no cuestionando la causalidad o razonabilidad de los gastos incurridos por la recurrente, sino que limita su observación al sustento o prueba que permita demostrar que tales gastos eran necesarios para la generación de rentas. En otras palabras, la deducibilidad dependerá de la capacidad del contribuyente para demostrar la necesidad y razonabilidad de tales gastos y, además,

deberá contar con la documentación sustentatoria.

Esto último se condice con lo expresado en la Resolución del Tribunal Fiscal 01932-5-2004, en la que se cuestionaba el caso de una empresa que realizaba entregas de energía eléctrica en favor de una comunidad campesina. La Administración Tributaria alegaba que estos gastos constituían una liberalidad y que por ello no podían deducirse. El Tribunal Fiscal establece: “Que la recurrente señala que suministra energía eléctrica a la citada comunidad para retribuir a sus pobladores por permitir la instalación de su planta de cemento en dicha localidad, lo que evidencia la necesidad del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de sus rentas, debiendo tenerse en cuenta además que la energía eléctrica está destinada al alumbrado público por lo que ella también obtiene un provecho directo. (...) Que conforme se aprecia, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la observación al gasto por entrega de energía eléctrica; sin embargo, tal como se aprecia del resultado del referido requerimiento (...) no presentó documentación alguna al respecto. Que la recurrente tampoco ha acreditado a lo largo del procedimiento contencioso la vinculación del gasto, limitándose a efectuar afirmaciones sin aportar pruebas”.

Finalmente, el Tribunal Fiscal resolvió mantener el reparo y no admitir la deducción del gasto incurrido por la empresa al no haberse acreditado que existía una obligación legal o contractual vinculada a la actividad de la empresa. Siendo esto así, parecería que el criterio seguido por el Tribunal Fiscal es que los gastos vinculados al apoyo a las comunidades no son por sí mismos deducibles, sino que es necesario que las empresas cuenten con el sustento adecuado de la razonabilidad del gasto y la obligación de efectuar tales desembolsos.

Así, la citada resolución nos llevaría a pensar que para deducir el gasto, las empresas mineras deberían firmar contratos o convenios con las comunidades en los que estas últimas, por ejemplo, se comprometan a “colaborar” con el normal desarrollo de las actividades mineras. Incluso también podrían emitirse actas de entrega y/o de recepción (como ocurre en el caso de las donaciones), mediante las cuales se acredite que las empresas mineras efectivamente realizaron estos desembolsos y que las comunidades se vieron beneficiados por los mismos.

Ahora bien, consideramos que ante la exigencia mostrada por la Administración Tributaria en casos similares, sería necesario contar adicionalmente con un comprobante de pago emitido por los receptores de los beneficios, tal como lo establece la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Pensamos que esto último podría resultar siendo

un obstáculo para su deducibilidad dado que la gran mayoría de comunidades no se encuentran debidamente organizadas como para constituir, por ejemplo, una asociación que le permita solicitar un número de RUC y, por ende, tener la posibilidad de emitir comprobantes de pago válidos que permitan sustentar el gasto a las empresas mineras. Incluso, si nos pusiéramos en el supuesto que dichas comunidades tengan tal posibilidad, cabría preguntarse bajo qué concepto serían emitidos estos comprobantes. Es así que si bien es cierto las empresas mineras podrían argumentar la causalidad de los gastos incurridos por concepto de apoyo a comunidades, el sustento formal sería prácticamente imposible de conseguir y por ende, devengarían en gastos no deducibles.

Ante esta situación, pensamos que sería conveniente realizar un cambio normativo mediante el cual se permita la deducibilidad de los gastos incurridos por las empresas mineras por concepto de apoyo a comunidades. Así, una primera alternativa sería la inclusión de este supuesto dentro de los gastos deducibles a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, existe una complicación; al ser una norma aprobada por decreto legislativo, ésta solo podría ser modificada por una norma con rango de ley.

Frente a lo anterior, y dada la dificultad que tendrían las comunidades para obtener un número de RUC, consideramos que existe una vía más efectiva que se ajustaría a los criterios jurisprudenciales expuestos en el presente artículo: la modificación del Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual fue emitido mediante una resolución de Superintendencia y que podría ser modificado mediante una resolución similar.

Así, somos de la opinión que se podría permitir a las empresas mineras la emisión de un tipo de comprobante de pago que sería entregado a las comunidades por concepto de los gastos incurridos por el apoyo a las mismas. En este sentido, el tratamiento que se le podría brindar sería similar a las liquidaciones de compra<sup>(8)</sup>, ya que este documento, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, es emitido por el comprador de determinados productos cuando el vendedor no pueda emitir comprobantes de pago por carecer de número de RUC.

Como se aprecia, podría asimilarse el criterio establecido para la emisión de liquidaciones de compra al caso concreto de las comunidades aledañas a las zonas donde se desarrolla la actividad minera. Por lo mismo, nos encontraríamos frente a un documento autogenerado que permitiría sustentar el gasto de acuerdo a lo exigido por la Ley del

Impuesto a la Renta y así cumplir con el requisito formal para su deducibilidad al momento de determinar la renta neta de tercera categoría.

## 5. Conclusiones

A partir del análisis efectuado, hemos podido apreciar que en la actualidad muchas empresas mineras se ven en la obligación de realizar una serie de gastos vinculados a brindar apoyo a los pobladores de las comunidades aledañas a los yacimientos mineros con el objetivo de no verse perjudicadas por actos de violencia o reclamos que concluyan en la interrupción o cierre definitivo de sus operaciones en el país.

Siendo esto así, podríamos inferir que estos gastos son necesarios para la generación de rentas gravadas ya que de no efectuarlos, las empresas mineras verían melladas las posibilidades de continuar con sus actividades. En este contexto, debemos recordar que las empresas mineras no solo ven con preocupación la problemática social de las zonas en las que desarrollan sus proyectos sino que los inversionistas también toman en consideración estos aspectos al momento de apostar por un nuevo proyecto en nuestro país.

Debemos precisar que con estos comentarios no pretendemos desconocer la problemática social que existe en nuestro país o las responsabilidades que tienen las empresas mineras una vez que concluyan sus operaciones (programas de cierre de mina, programas de reforestación, entre otros). Además, si esta problemática no existiese, probablemente las empresas mineras no tendrían que realizar desembolsos adicionales a los exigidos por la ley, tales como el canon, las regalías o los gastos para programas de recuperación ambiental.

Finalmente, consideramos que sería necesario que las empresas mineras firmen convenios o contratos con las comunidades en los que se especifique de qué manera las primeras apoyarán el desarrollo y el crecimiento económico de los pobladores de las zonas aledañas a sus operaciones. Así también, resultaría beneficioso, tanto para las comunidades como para las empresas mineras, que se pudiese realizar una modificación al Reglamento de Comprobantes de Pago mediante el cual se permita a las empresas mineras autogenerar una comprobante de pago (similar a las liquidaciones de compra reguladas actualmente en nuestra legislación) y que permita sustentar documentariamente los gastos incurridos por concepto de apoyo a las comunidades y, por ende, deducirlos al momento de determinar la renta neta de tercera categoría. <sup>AD</sup>

(8) Véase el numeral 1.3 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago.