

Los gastos en los que incurren las empresas mineras para prevenir conflictos sociales son deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta

Jesús Socorro Núñez Eriquita¹

¹ Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, Calle Los Aviadores 367 – Surco, Lima, Perú (snunez@zyaabogados.com)

RESUMEN

En el presente trabajo se demuestra que los gastos en los que incurren las empresas mineras con la finalidad de prevenir los conflictos sociales son gastos deducibles para efectos de determinar el Impuesto a la Renta de estas empresas.

Sin embargo, se pone en evidencia la contingencia a la que están expuestas las empresas mineras en atención a la equivocada posición de la SUNAT que se mantiene constante porque el cambio en los criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial se produce lentamente y sin la suficiente claridad y uniformidad.

Finalmente, se exponen las graves consecuencias que se derivan al exponer a las empresas mineras a la necesidad de transitar la vía de la controversia tributaria en busca del reconocimiento de su derecho a deducir un gasto conforme a Ley.

A tal efecto, la relevancia del sector minero para nuestro país, así como la alta incidencia de los conflictos sociales en la actividad minera, se establecen a partir de fuentes y cifras oficiales. Se analizan los alcances actuales de la responsabilidad social empresarial, así como el reconocimiento de este avance por parte de la entidad que agrupa a las Administraciones Tributarias de Latinoamérica, de la cual el Perú es parte, llegando a exponer la propuesta de incentivos tributarios a las empresas socialmente responsables. Se deja en claro que no es objeto de análisis el otorgamiento de incentivo o beneficio tributario alguno, sino el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, en aplicación estricta de la citada Ley, se demuestra la deducibilidad del gasto analizado. Sin embargo, se detalla la posición equivocada de la SUNAT que considera este gasto como un acto de liberalidad. Posición que subsiste a pesar de los cambios operados en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Finalmente, se ponen en evidencia las funestas implicancias de la falta de una posición uniforme y clara entre SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, tanto en términos del tiempo de demora en la resolución de la controversia, como en cuanto a la

inseguridad jurídica a la que se ven expuestas las empresas del principal sector económico de nuestro país.

1. Introducción

Las contingencias tributarias derivadas del desconocimiento del derecho de las empresas mineras a deducir el denominado “gasto social” son diversas y frecuentes. Su origen recurrente es la equivocada postura de la SUNAT que, sin mayor sustento, los considera actos de liberalidad y, en consecuencia, desconoce su deducción en supuesta aplicación de la prohibición prevista en la Ley de Renta. Esta posición, inicialmente era confirmada por el Tribunal Fiscal.

Basta analizar las cifras de entidades oficiales, como la Defensoría del Pueblo, para demostrar que no hay nada de liberalidad en el gasto destinado a prevenir o enfrentar conflictos sociales por parte de una empresa minera.

La fuerza de los hechos, es decir, la gravedad en el escalamiento de la violencia en los conflictos sociales del sector minero, ha dado lugar a un cambio de posiciones.

Así, a nivel Tribunal Fiscal y Poder Judicial, se ha avanzado en el caso de gastos destinados a enfrentar conflictos declarados o gastos cuya necesidad puede ser acreditada de modo muy evidente. Empero, en el caso de los gastos destinados a prevenir el surgimiento de conflictos sociales, encontramos mayor renuencia al cambio de criterio.

Es por ello que el presente trabajo se centra en el análisis de la deducibilidad de los gastos en los que incurren las empresas mineras y que están destinados a prevenir el surgimiento del conflicto social.

2. La actividad minera y el conflicto social

A fin de establecer la relevancia de la actividad minera en nuestro país y dimensionar la incidencia del conflicto social en la minería, es preciso recurrir a las fuentes y cifras oficiales de elaboración más reciente y de menor cuestionamiento entre los diversos actores económicos y sociales de la minería en nuestro país.

2.1. Relevancia de la actividad minera en el Perú

El Informe Final de la Comisión para el Desarrollo Minero Sostenible, creada por Resoluciones Supremas 145-2019-PCM y 190-2019-PCM (Comisión para el Desarrollo Minero Sostenible, 2020), de modo previo a su análisis y conclusiones, presenta un diagnóstico del sector minero (p.21-22). Así, luego de explicar la ventajosa posición de nuestro país, en relación con el resto de las economías latinoamericanas, afirma que la actividad minera, por ser de las principales actividades generadoras de recursos para nuestro país, es primordial para mantener tal posición de ventaja.

Fundamenta esta afirmación anotando que “Entre el 2009 y el 2018, la minería representó el 8,64% del Producto Bruto Interno (PBI) y cerca del 60% de las exportaciones”. Además, explica la participación directa de la minería en “casi el 11% del PBI” y resalta la producción minera polimetálica peruana, precisando que el Perú es “productor de 6 de los 10 minerales más comercializados a nivel mundial”. Anota, además, que el Perú es el segundo mayor productor mundial de cobre y el tercero en reservas de este mineral que es el de mayor participación en el PBI. Agrega que el oro es el segundo mineral con mayor participación en el PBI y que “el Perú es el principal productor en Latinoamérica, el sexto productor mundial, y quinto país con mayores reservas de oro. En plata y zinc el país es el segundo productor mundial mientras que en molibdeno ocupa el cuarto lugar.” (p.21-22).

2.2. Los conflictos sociales en la actividad minera

La Defensoría del Pueblo publica mensualmente el Reporte de Conflictos Sociales existentes en nuestro país. De la amplia información disponible en este reporte mensual, nos centraremos en la que demuestra la alta incidencia de los conflictos sociales en la actividad minera peruana.

Es así que, en el cuadro 15 del Reporte N° 219, correspondiente al mes de mayo de 2022, se pone en evidencia que existen un total de 151 conflictos sociales activos. En el cuadro 18 del Reporte se pone de manifiesto que 64 de los 151 conflictos (es decir el 42%) corresponden exclusivamente a la actividad minera.

A su turno, el cuadro 19 del mismo Reporte, pone en relieve que esta tendencia es constante en los 12 meses considerados en el estudio. Basta revisar los reportes previos para confirmar la misma tendencia (Defensoría del Pueblo, 2022).

Por tanto, las fuentes y cifras oficiales demuestran la gran significación de la actividad minera para nuestro

país, así como su alta exposición al surgimiento de conflictos sociales. De hecho, es, por mucho, la actividad con mayor cantidad de conflictos sociales, pues concentra el 42% de los conflictos existentes, mientras la siguiente actividad, Hidrocarburos, reporta un 16% de conflictos sociales (Defensoría del Pueblo, 2022).

3. Alcances y situación actual de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE)

La noción y conciencia de la RSE cobra relevancia al final del anterior milenio y, muy especialmente, en el actual.

De este modo, hoy podemos hablar de un marco de referencia global que da contexto a la situación peruana y, en la realidad nacional, incluso, podemos identificar el reconocimiento de la RSE en la legislación y jurisprudencia nacionales.

Es preciso resaltar el reconocimiento de la RSE por parte de las administraciones tributarias como sustento para el otorgamiento de incentivos tributarios.

3.1. Marco de referencia global

3.1.1. Pacto Mundial de las Naciones Unidas

En la actualidad, el marco global de la RSE tiene como principal referente al Pacto Mundial de las Naciones Unidas, instrumento anunciado en el Foro Económico Mundial (o Foro de Davos) de 1999. Este Pacto Mundial plantea 10 principios¹ que deben ser aceptados y cumplidos por las empresas que decidan unirse a esa iniciativa.

En setiembre de 2015, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprueba la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible que cuenta con 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) hacia el 2030.

Desde entonces, el Pacto Mundial asume el objetivo adicional de sensibilizar y ayudar a las empresas a contribuir al logro de los ODS (Kingo, 2019).

¹ 1) Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales, reconocidos internacionalmente, dentro de su ámbito de influencia, 2) Las empresas deben asegurarse de que sus empresas no son cómplices en la vulneración de los Derechos Humanos, 3) Las empresas deben apoyar la libertad de afiliación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva, 4) Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción, 5) Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil, 6) Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación, 7) Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medioambiente, 8) Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental, 9) Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medioambiente y 10) Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas extorsión y soborno (Pacto Mundial de las Naciones Unidas, 1999).

De manera que no basta que las empresas no generen impactos negativos cumpliendo con los 10 principios, sino que, al asumir los 17 ODS, las empresas contribuirán a la generación del desarrollo sostenible.

Bastará listar estos 17 ODS a fin de que quede en evidencia la nueva dimensión que ha tomado la responsabilidad social empresarial:

- 1) Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todas partes.
- 2) Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible.
- 3) Garantizar una vida saludable y promover el bienestar para todos en todas las edades.
- 4) Garantizar una educación de calidad inclusiva y equitativa y promover oportunidades de aprendizaje a lo largo de toda la vida para todos.
- 5) Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y niñas.
- 6) Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos.
- 7) Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos.
- 8) Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.
- 9) Construir infraestructura resiliente, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación.
- 10) Reducir la desigualdad dentro de los países y entre ellos.
- 11) Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles.
- 12) Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles.
- 13) Tomar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus impactos.
- 14) Conservar y utilizar de forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible.
- 15) Proteger, restaurar y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar de manera sostenible los bosques, combatir la desertificación y detener e invertir la degradación de la tierra y detener la pérdida de biodiversidad.
- 16) Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, proporcionar acceso a la justicia para todos y construir

instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles.

- 17) Fortalecer los medios de aplicación y revitalizar la alianza mundial para el desarrollo sostenible (United Nations Global Compact, 2015).

3.1.2. Algunos referentes adicionales

Además del Pacto Mundial, aunque sin detenernos en el detalle de estos referentes adicionales, es preciso mencionar una publicación de la Comisión Europea, realizada el 18 de julio de 2001: el Libro Verde titulado “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas” (Portal de la responsabilidad social, del emprendimiento social y de la economía del bien común, 2001).

Adicionalmente, se debe mencionar la Norma Internacional ISO 26000, Guía sobre Responsabilidad Social, aprobada por la Organización Internacional para la Estandarización -ISO (ISO, 2010).

3.2. Situación peruana

Diversos ámbitos de la RSE han sido incorporados en la legislación nacional como obligaciones de las empresas, especialmente en el caso de las industrias extractivas como es el caso del sector minero. Así, por ejemplo, se han emitido normas de protección de los pueblos indígenas, además de todo el desarrollo normativo vinculado al cuidado del medio ambiente de modo general y, específicamente, en el sector minero.

También se ha producido un interesante desarrollo jurisprudencial. En efecto, el Tribunal Constitucional ha reconocido, en diversos pronunciamientos, deberes y derechos que surgen de la responsabilidad social empresarial.

Sin embargo, no son materia del presente trabajo, los gastos de las empresas mineras que constituyen obligaciones establecidas por ley (sea de modo expreso o en vía de interpretación establecida por la vía jurisprudencial), pues, la deducibilidad de este tipo de gastos no debería dar lugar a controversias con la Administración Tributaria.

Antes bien, serán objeto del presente análisis los gastos efectuados por las empresas mineras, por decisión propia, con la finalidad de prevenir el surgimiento de conflictos sociales que puedan afectar la generación de sus rentas o la fuente generadora de las mismas, sin que medie algún mandato legal que las obligue a incurrir en tales gastos.

3.3. Reconocimiento de la RSE por parte de las Administraciones tributarias

Tal es el nivel de reconocimiento de la situación global de la RSE, que la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N° 36 de enero de 2014 del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (del que la Administración Tributaria peruana forma parte) publicó el artículo titulado “Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias” (Ferré 2014).

En este artículo se analiza la RSE, también denominada responsabilidad social corporativa, como una de las tres dimensiones de la responsabilidad social. Estas tres dimensiones se establecen en función a sus actores, puesto que la responsabilidad social “debe desarrollarse por el Estado, los ciudadanos y las empresas”.

Respecto al Estado, el autor afirma que “debe actuar en aspectos sociales, aplicando políticas públicas que consideren estos aspectos, garantizando la educación, la salud, el trabajo y la inclusión social”.

Refiriéndose a los ciudadanos, sostiene que “participan en el concepto desde el lugar de consumidores o usuarios”.

Anota, en tercer lugar, que “las empresas han comenzado a considerar que deben asumir una ‘responsabilidad social’, complementando al objetivo de obtener utilidades otros objetivos de carácter social.”(p.45).

Más adelante, Ferré concluye que:

“una empresa con vocación de responsabilidad social debería atender los siguientes aspectos:

- Cumplimiento de la legalidad
- Estándares éticos
- Transparencia informativa
- Mejora en la calidad de la relación entre accionistas, empleados, clientes y proveedores
- Respeto al medio ambiente
- Compromiso con el desarrollo de las sociedades en que la empresa está presente” (p. 46).

Finalmente, Ferré plantea que:

“Las empresas que deciden ser socialmente responsables deberían ser incentivadas mediante beneficios fiscales.

Cuando una empresa es socialmente responsable está realizando, en principio, una función eminentemente pública.

(...)

Por ello, si las empresas socialmente responsables contribuyen con sus actuaciones y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que a la hora de pagar sus impuestos contribuyan en menor medida que las empresas que no manifiestan ningún compromiso social.

Esta compensación puede ser realizada estableciendo incentivos fiscales.

(...)

Estos incentivos pueden ser directos o indirectos, dependiendo si se concesionan ciertas subvenciones o si se crean beneficios fiscales.” (p.51).

Entonces, desde el 2010, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias analiza los alcances y relevancia de la RSE. A partir de este análisis, concluye que se justifica el otorgamiento de incentivos fiscales a las empresas socialmente responsables, porque generan un ahorro al Estado.

Según se expone en la siguiente sección, lo que se analiza en el presente trabajo no es el otorgamiento de ningún incentivo o beneficio tributario. El presente trabajo aborda la problemática vinculada al derecho de las empresas mineras a deducir los gastos en los que incurren para prevenir el surgimiento de conflictos sociales. Es decir, el derecho a que se establezca correctamente el Impuesto a la Renta a su cargo.

4. Los gastos en los que incurren las empresas mineras para prevenir conflictos sociales son deducibles de su renta bruta, para determinar el Impuesto a la Renta

En la presente sección quedará demostrada la deducibilidad -en la determinación del Impuesto a la Renta- de los gastos en los que incurren las empresas mineras con el fin de prevenir o evitar el surgimiento de conflictos sociales que, ciertamente, afectarán su proceso productivo (interrumpiéndolo, reduciendo su ritmo o complicando su desarrollo) o, incluso, afectar la propia fuente generadora de la renta (dañar o, peor aún, destruir los activos de la empresa).

Para tal propósito, debemos analizar la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D.S. N° 179-2004-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano del 8 de diciembre de 2004 (que en adelante denominaremos LIR).

En concreto, se analizará el aspecto relativo a la determinación del Impuesto a la Renta a cargo de las empresas mineras.

4.1. Las empresas mineras están gravadas con el Impuesto a la Renta empresarial

Por disposición expresa del inciso a) del artículo 28° de la LIR, las empresas que desarrollan actividad minera en el Perú están gravadas con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, también conocida como renta empresarial.

En consecuencia, la LIR establece la forma cómo debe determinarse la renta neta de cada ejercicio gravable (que según el artículo 57° de la LIR se inicia el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre de cada año).

Es preciso recordar que es sobre la renta neta que se aplica la tasa del Impuesto que, actualmente, es del 29.5%, según lo establece el artículo 55° de la LIR.

De este modo queda determinado el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable analizado.

Para los fines del presente trabajo, no es relevante el análisis de los créditos que la Ley permite aplicar contra el Impuesto así determinado.

4.2. Determinación de la renta neta empresarial

Para determinar la renta neta a la que se aplicará la tasa del impuesto, debe establecerse, como primer paso, la renta bruta del ejercicio gravable. En un segundo paso, y partiendo de la renta bruta, se determinará la renta neta.

4.2.1. Primer paso: determinar la renta bruta

Acorde al artículo 20° de la LIR, “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.” La misma norma precisa que “Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados...” Entonces, la renta bruta es igual al ingreso neto total menos el costo de ventas.

Igualmente, el citado artículo 20° establece que “El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza”.

En síntesis:

- 1) **Ingreso bruto** - devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza = **ingreso neto total**.
- 2) **Ingreso neto total** - costo de ventas = **renta bruta**.

4.2.2. Segundo paso: determinar la renta neta

Una vez determinada la renta bruta, es posible determinar la renta. Para tal efecto, es de aplicación el artículo 37° de la LIR, el cual dispone que:

“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría **se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la

deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:”

Seguidamente, el mismo artículo 37° establece la regulación específica de una larga lista de gastos deducibles. Respecto de cada gasto listado -desde el inciso a) hasta el inciso z), además de los literales finales del a.1 al a.4-, la LIR establece reglas específicas, límites o requisitos para su deducción.

Es preciso anotar que esta lista es enunciativa y, por tanto, los gastos listados no son los únicos deducibles.

Finalmente, el último párrafo del artículo 37°, establece que:

“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos 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, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo; entre otros.”

En los artículos 38° al 43° de la LIR se establecen las reglas para la deducción de la depreciación de los activos fijos destinados a la generación de renta gravada y la amortización de los intangibles pagados de duración limitada.

Finalmente, el artículo 44° enumera los conceptos cuya deducción no está permitida por la LIR. A diferencia de la lista de gastos deducibles, esta lista sí es taxativa o cerrada. En consecuencia, los únicos gastos cuya deducción está expresamente prohibida son los listados en este artículo.

Entonces, el legislador ha establecido que el criterio central para establecer si un gasto es deducible para determinar la renta neta es el de **necesidad del gasto para generar renta gravada o mantener la fuente generadora de renta**.

Además, ha establecido que, para determinar la necesidad del gasto, deben cumplirse, “entre otros”, tres criterios: (i) normalidad para la actividad generadora de renta, (ii) razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y (iii) generalidad (que aplica únicamente en los supuestos expresamente indicados, que son los gastos efectuados en favor de los trabajadores del contribuyente, como remuneraciones, por ejemplo).

En relación con los criterios de normalidad y razonabilidad para determinar la necesidad del gasto, es preciso anotar que su incorporación a la LIR se produjo en respuesta al desarrollo jurisprudencial del Tribunal Fiscal.

En efecto, este Tribunal administrativo, que según se detallará más adelante es el encargado de resolver en segunda instancia administrativa las impugnaciones de los contribuyentes, zanjó la discusión sobre si el criterio

de necesidad establecido en el artículo 37° de la LIR debía ser interpretado de modo amplio o restrictivo y estableció que debía ser interpretado de manera amplia, considerando los criterios de normalidad y razonabilidad.

Por ello, la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre del 2000, introduce los criterios de normalidad para la actividad que genera la renta y razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, anotando incluso que cabe la aplicación de otros principios.

Si esta modificación a la Ley del Impuesto a la Renta se introduce siguiendo el criterio establecido, jurisprudencialmente, por el Tribunal Fiscal respecto a la interpretación del criterio de necesidad en sentido amplio, pero respetando criterios de normalidad y razonabilidad, no cabría sostener una interpretación de dicho criterio en sentido estricto o restrictivo luego de la modificación normativa.

En línea con tal interpretación en sentido amplio, es preciso anotar que el Tribunal Fiscal ha establecido que la relación de necesidad entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, debe ser interpretada de modo flexible y amplio, atendiendo a la finalidad del gasto (Benites 2017).

De esta suerte, la relación de necesidad del gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada, puede ser potencial e, incluso, indirecta.

Potencial porque la decisión de gasto puede tener por finalidad la generación de renta, aunque, en los hechos, finalmente no se logre generarla o, incluso, se generen pérdidas.

Indirecta, porque el gasto puede contribuir de modo indirecto a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Entonces:

- Un gasto será deducible si cumple con el criterio de necesidad (independientemente de si figura, o no, en el listado enunciativo del artículo 37° de la LIR) y siempre que su deducción no esté prohibida por calzar en los supuestos taxativos establecidos en el artículo 44° de la LIR.
- Con el fin de determinar si el gasto cumple con el criterio de necesidad, deberán verificarse, entre otros, los criterios de normalidad para la actividad generadora de renta y razonabilidad con los ingresos del contribuyente (no consideramos el de generalidad por aplicar exclusivamente a determinados gastos, no relevantes para el presente trabajo).

- El criterio de necesidad debe ser interpretado de modo flexible y amplio, atendiendo a la finalidad del gasto.

4.3. Deducibilidad de los gastos en los que incurren las empresas mineras para prevenir conflictos sociales

Según se ha anotado previamente, los gastos materia de análisis en el presente trabajo no son los que han sido recogidos como obligaciones legales de las empresas mineras. Los gastos que hemos de analizar son aquellos en los que incurren las empresas mineras, por libre decisión empresarial, orientada a evitar el surgimiento de conflictos sociales que puedan afectar el proceso productivo de generación de renta o a la fuente generadora de la renta.

4.3.1. El criterio de necesidad

Este gasto no figura en el listado enunciativo de gastos deducibles que presenta el artículo 37° de la LIR, lo cual, como ya se anotó, no limita la deducibilidad del gasto.

Corresponde, entonces, analizar si este tipo de gasto es necesario para la generación de la renta gravada o para mantener la fuente generadora de la renta gravada.

Al respecto, basta recordar que -según lo expuesto en la numeral 2.2 de la Sección 2 del presente trabajo- la actividad empresarial con mayor incidencia de conflictos sociales es la minera. El 42% del total de conflictos sociales reportados, a nivel nacional, por la Defensoría del Pueblo corresponden al sector minero y la segunda actividad con alta incidencia de conflictos sociales es la de hidrocarburos con un 16%.

Conviene observar que es mucho menor la posibilidad de un sismo y no se cuestiona la deducibilidad de los gastos orientados a la prevención de los efectos de uno.

No hay duda, pues, que la finalidad del gasto que estamos examinando es la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente generadora de tal renta.

4.3.2. El criterio de normalidad para la actividad generadora de renta

En la actividad minera, este tipo de gastos no solo son normales, sino que, en los hechos, resultan indispensables.

Ello porque, además de prevenir el surgimiento de conflictos sociales, este tipo de gastos mejora significativamente la imagen de la empresa minera en la localidad en la que tiene sus operaciones e, incluso, a nivel nacional. Adicionalmente, facilita las coordinaciones, gestiones o acciones conjuntas con las

autoridades, gremios y pobladores de las comunidades de las zonas en las que la empresa desarrolla sus actividades.

Por tanto, queda demostrado que este criterio se cumple a cabalidad.

4.3.3 El criterio de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente

Este análisis debe hacerse caso por caso y considerando el monto de los ingresos y los gastos destinados a la prevención del conflicto social de cada empresa minera, así como la razonabilidad en las proporciones entre tales ingresos y gastos.

No obstante, es menester distinguir a las empresas mineras que ya han iniciado la explotación del yacimiento minero, de aquellas que se encuentren en fases previas de exploración o desarrollo.

En el caso de empresas que han iniciado la explotación, podrá plantearse este análisis analizando las cifras y correlacionándolas. Sin embargo, en el caso de las otras empresas, la correlación deberá hacerse considerando los ingresos proyectados de la empresa, pues es conocido que la necesidad de incurrir en gastos de prevención del conflicto social no se da únicamente cuando ya se ha iniciado la fase de explotación. Esta necesidad surge desde las fases más tempranas del proyecto minero.

4.3.4. La deducibilidad del gasto en el que incurren las empresas mineras para prevenir conflictos sociales no está prohibida por el artículo 44° de la LIR.

Como ya ha sido anotado previamente, la lista de gastos cuya deducción prohíbe la LIR es una lista cerrada y en la misma no figura el gasto materia de nuestro análisis.

Por tanto, simplemente corresponde concluir que estos gastos son deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas mineras.

4.3.5. Otras consideraciones a tener en cuenta para la deducibilidad del gasto

Es preciso subrayar que, en adición al análisis sustancial efectuado hasta este punto, hay que anotar que las empresas mineras deberán cumplir con las exigencias transversales a la deducción de todo costo o gasto. En efecto, deberá aportarse documentación suficiente para probar la fehaciencia (o realidad) del gasto, no bastando para ello acreditar la existencia de una relación jurídica con la contraparte y una factura. Dependiendo del tipo de gasto, será necesario acreditar las coordinaciones previas, las de ejecución del gasto. Acreditar el beneficio que recibe la contraparte de la empresa minera y el beneficio o interés concreto de la empresa. Además, deberán

respetarse las normas de valor de mercado, es decir, que la empresa no ha sobrevaluado estos gastos.

4.4. Los gastos en los que incurren las empresas mineras para prevenir conflictos sociales no son actos de liberalidad

Sin perjuicio de todo lo expuesto y la conclusión a la que arribamos en relación con la deducibilidad del gasto analizado, debemos anotar que el inciso d), del referido artículo 44° de la LIR, prohíbe la deducción de “las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley.”, es decir, salvo las donaciones permitidas en dicho inciso x).

Luego de todo lo expuesto, queda claro que los gastos analizados no pueden ser considerados actos de liberalidad. Sin embargo, se debe analizar la posición de la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en relación con la deducibilidad de estos gastos.

4.4.1. La equivocada posición de la SUNAT

La Administración Tributaria peruana, Superintendencia Nacional de Administración Aduanera y Tributaria – SUNAT es la entidad encargada de fiscalizar la autoliquidación efectuada por los contribuyentes al presentar su declaración jurada del Impuesto a la Renta.

La posición de esta entidad, al fiscalizar la deducción de los gastos en los que incurren las empresas mineras a fin de prevenir o, incluso, enfrentar conflictos sociales ya declarados, es considerarlos actos de liberalidad y, en consecuencia, desconoce su deducción de la renta bruta.

Al hacerlo determina un reparo al gasto que incrementa la renta neta en el mismo monto del gasto reparado.

Si el contribuyente decide impugnar lo determinado en fiscalización por la SUNAT, deberá interponer un recurso de reclamación que será resuelto, en primera instancia administrativa, por esta misma entidad. Por tanto, lo más probable será que la resolución del recurso de reclamación confirme el reparo, es decir, la SUNAT en primera instancia administrativa emitirá un fallo desfavorable para la empresa.

4.4.2. La posición del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial

La empresa deberá acudir al Tribunal Fiscal, que es la última instancia administrativa cuyo pronunciamiento convierte en exigible la deuda confirmada por este Tribunal.

Lamentablemente, durante varios años, este Tribunal confirmó la posición de la SUNAT. Por tanto, al ser desconocida la deducción de estos gastos, se obligó a

las empresas a pagar una renta mayor a la realmente obtenida, incluso en los casos en que se acudía al Poder Judicial para impugnar el fallo del Tribunal Fiscal.

Ante este criterio reiterado del Tribunal Fiscal, y justamente en atención a la necesidad de efectuar estos gastos para generar renta gravada o mantener la fuente generadora de las rentas gravadas, las empresas mineras limitaron los mismos a las donaciones específicas cuya deducción permite el inciso x) del artículo 37° de la LIR. Así, se privilegiaron las donaciones a las entidades del Estado peruano o a las asociaciones sin fines de lucro, cumpliendo la profusa regulación de la LIR y su reglamento.

Pero no siempre esto es posible, o incluso por incumplir algún aspecto de la profusa regulación anotada, muchas empresas mineras se enfrentaron a reparos que consideran estos gastos como actos de liberalidad de las empresas mineras.

El estallido de conflictos sociales que causaron la paralización de proyectos mineros y la destrucción de infraestructura y maquinarias, y otros que, peor aún, llevaron al secuestro y muerte de personal de una empresa petrolera, determinaron un punto de quiebre entre los operadores del derecho tributario.

La realidad demostró, de manera trágica y con nefastos efectos para las empresas involucradas, para el sector minero y para todo nuestro país, que los gastos destinados a enfrentar o prevenir los conflictos sociales en las industrias extractivas, están muy lejos de ser actos de liberalidad de las empresas dedicadas a estas actividades. Demostró que no solo eran gastos necesarios, sino imprescindibles para la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente generadora de tal renta.

Estos hechos produjeron un cambio en el criterio jurisprudencial, pero el proceso ha sido muy lento. El Poder Judicial (en demandas contencioso administrativas interpuestas contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal) emitió pronunciamientos favorables en relación con gastos que buscan enfrentar conflictos sociales ya declarados y, en lo que atañe a gastos de prevención, solo si se acredita la necesidad de modo muy directo. El Tribunal Fiscal también ha avanzado, aunque con una valla más exigente y algo más de renuencia.

Por ello, hoy en día, no es posible afirmar que el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial reconozcan, como regla, la deducibilidad de los gastos efectuados por las empresas mineras a fin de prevenir el surgimiento de conflictos sociales. Lo hacen en algunos casos, se abstienen de pronunciarse en otros y siguen confirmando estos reparos en otros casos.

En tanto la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial no sea clara y uniforme en el

reconocimiento de la deducción de todo gasto destinado no solo a enfrentar un conflicto social declarado, sino de los gastos destinados a prevenir el surgimiento de conflictos sociales, las empresas mineras seguirán siendo obligadas a aceptar la incertidumbre en relación con la deducción de un gasto que cumple a cabalidad con el principio de causalidad reconocido en el artículo 37° de la LIR.

En efecto, debemos precisar que todo el esquema normativo expuesto para la determinación de la renta neta es denominado el principio de causalidad de los gastos.

Entonces, un gasto causal (que cumple el principio de causalidad) será el gasto cuya deducción no está prohibida en el artículo 44° de la LIR y cumple con el criterio de necesidad, que a su vez exige la verificación de los criterios de normalidad y razonabilidad.

5. Los efectos no deseados de la controversia tributaria

Ha quedado demostrado que, en aplicación estricta de la LIR, los gastos en los que incurren las empresas mineras para prevenir los conflictos sociales son gastos que cumplen el principio de causalidad. Por tanto, corresponde que se admita que sean deducidos de la renta bruta a fin de establecer la renta neta sobre la que se aplicará la tasa del Impuesto a la Renta de 29.5%.

También ha quedado claro que, si el Tribunal Fiscal desconoce tal deducción, además de contravenir lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, obliga a las empresas mineras tributen sobre una renta inexistente.

Incluso considerando los casos en los que el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial sí reconocen esta deducción, estando al criterio aún vigente de la SUNAT, las empresas mineras probablemente deban enfrentarse a la controversia tributaria, asumiendo así todos los costos adicionales derivados de la problemática actual de la conflictividad tributaria

5.1. La controversia tributaria

Es preciso esquematizar la controversia tributaria a partir de lo normado en el Título III: Procedimiento Contencioso Tributario, del Libro Tercero del Código Tributario aprobado por Decreto legislativo 816, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Según estas normas, en caso la SUNAT, al fiscalizar a las empresas mineras, mantenga su posición de considerar estos gastos como liberalidades y, por tanto, desconocer su deducción de la renta bruta, las

empresas mineras que deseen hacer prevalecer su derecho deberán:

- 1) Reclamar en primera instancia administrativa cuestionando la determinación de la SUNAT y, en caso el fallo de la SUNAT no sea favorable,
- 2) Apelar en segunda instancia administrativa ante el Tribunal Fiscal y, si la decisión no es favorable,
- 3) Interponer Demanda Contencioso Administrativa ante el Poder Judicial y esperar el fallo en primera instancia. Si la sentencia es desfavorable,
- 4) Apelar ante la segunda instancia del Poder Judicial y, en caso el fallo sea adverso y exista causal para su interposición,
- 5) Interponer recurso de casación a fin de que se subsane el vicio incurrido en la sentencia de segunda instancia.

Por si esto no fuera suficiente, salvo que la empresa obtenga una decisión favorable en 1) o 5), en todos los demás casos, aún si logra un fallo favorable, lo más probable es que se vea obligada a seguir la controversia en todas sus etapas. Ello, porque la SUNAT tiene la facultad de impugnar los fallos de su superior administrativo (Tribunal Fiscal) y los del Poder Judicial. La experiencia nos muestra que, en la gran mayoría de casos, acude a las siguientes instancias y la empresa deberá seguir en la controversia tributaria a fin de defender el o los fallos favorables obtenidos.

5.2. Algunos datos alarmantes respecto a la conflictividad tributaria

Estando a lo expuesto con relación a las posiciones de SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial y considerando las cifras reveladas en el Reporte Conflictividad tributaria en cifras Z&A – 2021, es preciso anotar que:

- 1) La reclamación será resuelta por la misma SUNAT que si bien -por lo común- cumple el plazo de resolución que, según el Código Tributario es de 9 meses como regla general (p.17), en el 78% de los casos tiene un fallo que confirma lo determinado por el área fiscalizadora (p.18). Entonces, estando a lo expuesto en torno a los criterios de la SUNAT, es altamente probable que la decisión sea desfavorable para la empresa minera.
- 2) Según se expuso previamente, en la apelación ante el Tribunal Fiscal es posible obtener un fallo favorable (debe tenerse en cuenta que viene evolucionando el sentido de sus fallos sobre este tema), sin embargo, el tiempo

promedio de resolución de una apelación, como la que es materia de análisis, es de 3 años y 4 meses (p.41). Se debe precisar que casi todas las empresas mineras formales están en el Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, de modo que se utilizan las cifras correspondientes a esta Intendencia. Así, la empresa minera que decidió apelar deberá considerar que su recurso podría permanecer, en promedio, más de 3 años en espera del pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

- 3) Según lo expuesto en relación con los criterios que maneja el Poder Judicial para estos casos, la empresa minera tiene mayores posibilidades de éxito en la instancia judicial que en el Tribunal Fiscal (se debe tener en cuenta que ha marcado la pauta en el cambio del criterio anterior). No obstante, el tiempo promedio de las dos instancias y el recurso de casación por los que deberá transitar, aunque obtenga sentencias favorables en las dos primeras instancias, es de 5 años y 3 meses.
- 4) Si sumamos el plazo legal de 9 meses en la instancia de reclamación, los 3 años y 4 meses de tiempo promedio de resolución de la apelación por parte del Tribunal Fiscal y los 5 años y 3 meses de tiempo promedio en el Poder Judicial, tenemos que es posible que la empresa minera obtenga un fallo favorable en un tiempo promedio de 9 años y 4 meses (p.41). Nótese que no es probable, sino posible el fallo favorable.
- 5) Es preciso resaltar que se han computado los tiempos promedio de resolución de cada instancia administrativa o judicial. Sin embargo, el mismo Reporte (p.44), revela que, al analizar únicamente la segunda instancia administrativa, es decir, el tiempo de demora en obtener el fallo del Tribunal Fiscal, el 32% de las resoluciones de este Tribunal publicadas entre enero y junio del año 2021 corresponde a apelaciones que han tomado más de 12 años para ser resueltas por este Tribunal.
- 6) Por último, se debe recordar que la SUNAT no fiscaliza el ejercicio inmediatamente anterior, sino que, una vez cerrado un ejercicio, la SUNAT tarda dos o tres años en fiscalizarlo. Una vez culminada la fiscalización, con la notificación de la Resolución de Determinación emitida por la SUNAT, la empresa puede acudir, en reclamación, ante

la propia SUNAT. Contra la resolución de SUNAT, recién se interpone el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Por ende, además del largo camino que, de por sí, implica la controversia tributaria, el problema se agrava por los tiempos de demora, porque el resultado final es impredecible y porque la SUNAT actúa como activa contraparte en la apelación administrativa y las instancias judiciales.

Queda, pues, en evidencia la gravedad del problema de la conflictividad tributaria en el Perú, máxime cuando -como en el caso analizado- se trata de un gasto cuya deducibilidad ha quedado demostrada.

Las empresas mineras que deben incurrir en estos gastos no solo quedan expuestas a la vulneración de los plazos establecidos, sino a la inseguridad jurídica de no poder prever si el reparo al gasto que formule la SUNAT será dejado sin efecto o no por el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial.

En síntesis, las empresas mineras deben enfrentar no solo el grave riesgo del conflicto social, sino, además, el altísimo riesgo de una contingencia tributaria, con las aciagas consecuencias expuestas.

Está en manos de todos los operadores del derecho tributario el gran reto de contribuir, desde las distintas posiciones, a corregir este aspecto de nuestro sistema tributario que, ciertamente, nos resta competitividad como país.

N. Conclusiones

La minería ha sido, es y será una de las principales actividades generadoras de recursos para nuestro país. La última comisión intersectorial creada por la Presidencia del Consejo de Ministros así lo reconoce. Sin embargo, las empresas mineras se ven expuestas a contingencias tributarias producto de criterios interpretativos que carecen de sustento y obligan a las empresas mineras a transitar el nefasto camino de la controversia tributaria.

Según cifras recientes de la Defensoría del Pueblo, el 42% de los conflictos sociales existentes en el país corresponden a la actividad minera que se posiciona como la actividad económica con mayor incidencia de conflictos sociales. En segundo lugar, está el sector hidrocarburos con el 16% de los conflictos sociales.

A pesar de ser claro, a la luz de las normas vigentes, que los gastos en los que incurrir las empresas mineras para prevenir los conflictos sociales son deducibles para determinar el Impuesto a la Renta, porque cumplen con el principio de causalidad, es decir, con el criterio de ser necesarios para la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente generadora de tal renta, aún no se tiene

uniformidad de criterios entre la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

A fin de que se reconozca la deducibilidad de este gasto, que resulta no solo necesario sino imprescindible para una empresa minera, estas empresas se verán en la necesidad de impugnar los reparos de la SUNAT, esperar la confirmación del reparo en la instancia de reclamación, apelar y esperar que el Tribunal Fiscal deje sin efecto el reparo y que la SUNAT no inicie la vía judicial en tal supuesto. En caso no logre tal decisión favorable en el Tribunal Fiscal, deberá iniciar la vía judicial.

Los tiempos de demora en cada instancia, así como la inseguridad jurídica derivada de la imposibilidad de prever el resultado final, resultan tanto o más lesivos que el reparo mismo.

Urge definir un criterio claro y uniforme que reconozca la deducibilidad de los gastos en los que incurrir las empresas mineras para prevenir los conflictos sociales, con el fin de que las empresas mineras no se vean envueltas en conflictos tributarios derivados de una posición que la SUNAT no abandonará mientras no haya uniformidad en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Agradecimientos

A Pilar Ayvar Carreño, Santiago Luis Rojas Núñez y Salvador Ernesto Rojas Núñez por su invaluable colaboración como futuros colegas.

Referencias

- Benites S. (2017). La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial, límites y alcances, Perú [Tesis para optar el grado de Magister, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio institucional de la Pontificia Universidad Católica del Perú, p. 15-22 https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9564/BENITES_MENDOZA_LA_APLICACION_DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD AL GASTO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL LIMITES Y ALCANCES.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Comisión para el Desarrollo Minero Sostenible (2020), Informe Final Propuestas de medidas normativas de gestión y de política pública para afianzar la sostenibilidad del sector minero, remitido a la Presidencia del Consejo de Ministros el 13 de febrero de 2020, p. 21 y 22. Obtenido de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/604264/INFORME_FINAL_DE_LA_COMISI%C3%93N_PARA_EL_DESARROLLO_MINERO_SOSTENIBLE.pdf

Decreto Supremo N° 179-2004-EF que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo 774. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 8 de diciembre de 2004.

Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de junio de 2013.

Defensoría del Pueblo (2022). Reporte de Conflictos Sociales N° 219 del mes de mayo 2022, p. 22, 24 y 25. Obtenido de <https://www.defensoria.gob.pe/wp-content/uploads/2022/06/Reporte-Mensual-de-Conflictos-Sociales-N%C2%B0-219-Mayo-2022.pdf>

Ferré, H. (2014). Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* (36), p. 44-56. Obtenido de <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5251>

ISO (2010). ISO 26000:2010 (es) Guía de Responsabilidad Social. Ginebra. ISO Plataforma de Navegación en Línea OBP <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:es>

Kingo L. (2019). El Pacto Mundial de la ONU: La Búsqueda de Soluciones para Retos Globales. EU. *Naciones Unidas*. Recuperado de <https://www.un.org/es/cr%C3%B3nica-onu/el-pacto-mundial-de-la-onu-la-b%C3%BAsqueda-de-soluciones-para-retos-globales#:~:text=El%20Pacto%20Mundial%20de%20la s,forma%20que%20avancen%20los%20objetivos>

Ley 27356 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 18 de octubre del 2000

Pacto Mundial de las Naciones Unidas (1999). Los Diez Principios. El primer paso de la sostenibilidad empresarial España: *Qué puedes hacer tú* <https://www.pactomundial.org/que-puedes-hacer-tu/>

Portal de la responsabilidad social, del emprendimiento social y de la economía del bien común (2001). Libro Verde “Fomentar un marco europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas”, presentado por la Comisión Europea el 18 de julio de 2001 (COM/2001/0366 final). España. *Economía sostenible* http://www.economiasostenible.org/marco_normativo/libro-verde-fomentar-un-marco-europeo-para-la-responsabilidad-social-de-las-empresas-presentado-por-la-comision-europea-el-18-de-julio-de-2001-com20010366-final/

United Nations Global Compact (2015). How Your Company Can Advance Each of the SDGs. EU:17 *global goals to transform our world*.

<https://www.unglobalcompact.org/sdgs/17-global-goals>

Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados. 2021. Conflictividad tributaria en cifras Z&A – Reporte 2021. Obtenido de <https://es.scribd.com/document/554689320/Conflictividad-tributaria-ZA-2021> (p. 17-19 y 41)

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública del Centro Interamericano de Administración Tributaria y Post Título de Gerente Tributario por el Ministerio de Hacienda de España. Nueve años en la asesoría tributaria especializada en el sector minero y 18 años de experiencia, previa, en cargos directivos en la Administración Tributaria Peruana (SUNAT).

Nombre del autor: Jesús Socorro Núñez Eriquita

Cargo: Directora

Empresa: Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados

Correo electrónico: snunez@zyaabogados.com

Correo personal socorronunezeriquita@gmail.com

Teléfono / Celular: 6599065 / 986642073

Dirección: Calle Los Aviadores 367, Santiago de Surco - Lima