

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO Y CIENCIAS
POLÍTICAS



UNS
UNIVERSIDAD
NACIONAL DEL SANTA

**Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como
supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Perú**

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

AUTORAS:

Bach. Cruz Vargas, María Del Rosario

Bach. Yparraguirre Moreno, Konnie Sthefanny

ASESORA:

Ms. Gonzales Napurí, Rosina Mercedes

Código ORCID: 0000-0001-9490-5190

NUEVO CHIMBOTE – PERÚ

2024

HOJA DE CONFORMIDAD DEL ASESOR

La tesis intitulada «Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Perú» fue elaborada en el marco del Reglamento General de Grados y Títulos, aprobado por Resolución N.º 337-2024-CU-R-UNS de fecha 12 de abril del año 2024, con el fin de obtener el Título Profesional de Abogado, a través de la modalidad de sustentación de Tesis. En mérito a ello, firmo el presente trabajo en mi calidad de asesora, designada mediante Resolución Decanatural N.º 285-2023-UNS-DFEH de fecha 14 de julio del 2023.



ASESORA

MS. ROSINA MERCEDES GONZALES NAPURÍ

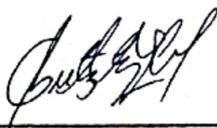
DNI N.º 32965438

CÓD. ORCID Nº 0000-0001-9490-5190

HOJA DE CONFORMIDAD DEL JURADO EVALUADOR

Finalizada la sustentación de la tesis intitulada «Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Perú», de las señoritas bachilleres: Cruz Vargas María Del Rosario e Yparraguirre Moreno Konnie Sthefanny, tienen la aprobación del jurado calificador, quienes firman en señal de conformidad.

Revisado y aprobado por el jurado evaluador designado mediante Resolución N.º 161-2024-UNS-CFEH, de fecha 26 de abril de 2024.



Dra. Gutiérrez Cruz, Milagritos Elizabeth
Presidente
DNI N.º 43971856
CÓD. ORCID N.º 0000-0002-7759-3209



Ms. Gonzales Napuri, Rosina Mercedes
Integrante del Jurado
DNI N.º 32965438
CÓD. ORCID N.º 0000-0001-9490-5190



Mg. Graus Veloz, Diego Saúl
Integrante del Jurado
DNI N.º 46864610
CÓD. ORCID N.º 0000-0003-3876-6928



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES

ACTA DE CALIFICACIÓN DE LA SUSTENTACIÓN DE TESIS

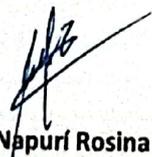
En el distrito de Nuevo Chimbote, siendo las veinte horas del día 17 de junio del año dos mil veinticuatro, en el aula magna del primero piso del pabellón de la Escuela de Derecho-Campus 2, de la Universidad Nacional de Santa, se reunieron el Jurado Evaluador presidido por la Dra. Gutiérrez Cruz Milagritos Elizabeth, teniendo como integrantes al Ms. Gonzales Napurí Rosina Mercedes y el Mg. Graus Veloz Diego Saúl, para la sustentación de Tesis, a fin de optar el Título de ABOGADO, del bachiller en Derecho y Ciencias Políticas: **MARÍA DEL ROSARIO CRUZ VARGAS**, quien expuso y sustentó el trabajo intitulado: **"Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al impuesto a la renta de tercera categoría-Perú"**.

Terminada la sustentación, el bachiller respondió las preguntas formuladas por los miembros del Jurado.

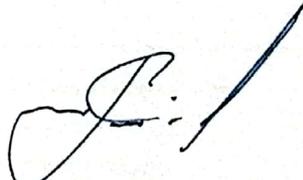
El Jurado después de deliberar sobre aspectos relacionados con el trabajo, contenido y sustentación del mismo y con las sugerencias pertinentes declara: **APROBADA**; según el Art. 107° del Reglamento General para obtener de Grados y Títulos de la UNS (Resolución No. 337-2024-CU-R-UNS de 12.04.2024).

Siendo las veintiún horas del mismo día se da por terminado el acto de sustentación.

Nuevo Chimbote, 17 de junio de 2024


Ms. Gonzales Napurí Rosina M.
INTEGRANTE DEL JURADO


Dra. Gutiérrez Cruz Milagritos E.
PRESIDENTE DEL JURADO


Mg. Graus Veloz Diego S.
INTEGRANTE DEL JURADO



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES

ACTA DE CALIFICACIÓN DE LA SUSTENTACIÓN DE TESIS

En el distrito de Nuevo Chimbote, siendo las veinte horas del día 17 de junio del año dos mil veinticuatro, en el aula magna del primero piso del pabellón de la Escuela de Derecho-Campus 2, de la Universidad Nacional de Santa, se reunieron el Jurado Evaluador presidido por la Dra. Gutiérrez Cruz Milagritos Elizabeth, teniendo como integrantes al Ms. Gonzales Napurí Rosina Mercedes y el Mg. Graus Veloz Diego Saúl, para la sustentación de Tesis, a fin de optar el Título de ABOGADO, del bachiller en Derecho y Ciencias Políticas **KONNIE STEFANNY YPARRAGUIRRE MORENO**, quien expuso y sustentó el trabajo intitulado: "Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la renta de tercera categoría-Perú".

Terminada la sustentación, el bachiller respondió las preguntas formuladas por los miembros del Jurado.

El Jurado después de deliberar sobre aspectos relacionados con el trabajo, contenido y sustentación del mismo y con las sugerencias pertinentes declara: **APROBADA**; según el Art. 107° del Reglamento General para obtener de Grados y Títulos de la UNS (Resolución No. 337-2024-CU-R-UNS de 12.04.2024).

Siendo las veintiún horas del mismo día se da por terminado el acto de sustentación.

Nuevo Chimbote, 17 de junio de 2024


Ms. Gonzales Napurí Rosina M.
INTEGRANTE DEL JURADO


Dra. Gutiérrez Cruz Milagritos E.
PRESIDENTE DEL JURADO


Mg. Graus Veloz Diego S.
INTEGRANTE DEL JURADO



Recibo digital

Este recibo confirma que su trabajo ha sido recibido por **Turnitin**. A continuación podrá ver la información del recibo con respecto a su entrega.

La primera página de tus entregas se muestra abajo.

Autor de la entrega: Maria CRUZ VARGAS
Título del ejercicio: INFORME DE TESIS
Título de la entrega: IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRE...
Nombre del archivo: TESIS_CRUZ_E_YPARRAGUIRE.pdf
Tamaño del archivo: 2M
Total páginas: 329
Total de palabras: 81,309
Total de caracteres: 449,673
Fecha de entrega: 30-ene.-2024 11:06p. m. (UTC-0500)
Identificador de la entre... 2282638678

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO Y CIENCIAS
POLÍTICAS



UNS
UNIVERSIDAD
NACIONAL DEL SANTA

TÍTULO:

«Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental
como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría –
Perú»

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

AUTORAS:

Bach. Cruz Vargas, María Del Rosario
Bach. Yparraquiere Moreno, Konnie Sthefanny

ASESORA:

Mtr. Gonzales Napuri, Rosina Mercedes

NUEVO CHIMBOTE – PERÚ
2023

IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA – PERÚ

INFORME DE ORIGINALIDAD

16%

INDICE DE SIMILITUD

14%

FUENTES DE INTERNET

9%

PUBLICACIONES

%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	3%
2	qdoc.tips Fuente de Internet	2%
3	www.lexsoluciones.com Fuente de Internet	2%
4	vsip.info Fuente de Internet	1%
5	idoc.pub Fuente de Internet	1%
6	renati.sunedu.gob.pe Fuente de Internet	1%
7	repositorio.urp.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	issuu.com Fuente de Internet	<1%

DEDICATORIA

A nuestros padres, quienes nos han impulsado a culminar el presente trabajo de tesis, pese a que, en algunos momentos lo veíamos insuperable.

A nuestros hermanos y todas aquellas personas de quienes valoramos sus palabras de aliento y apoyo para seguir adelante con la presente tesis.

Para aquellos estudiantes interesados en la rama del derecho tributario y ambiental, especialmente, a los de la Universidad Nacional Del Santa

Las autoras.

AGRADECIMIENTO

A Dios, por brindarnos salud, firmeza y perseverancia para lograr culminar esta investigación.

A nuestros padres, quienes nos brindaron el apoyo económico y emocional para cumplir con el deber seguir con el trabajo de investigación.

A la Ms. Rosina Gonzales Napurí, quien accedió a ser nuestra asesora en la elaboración del informe de tesis y nos brindó las recomendaciones pertinentes.

Y un agradecimiento especial a nosotras mismas, porque las difíciles decisiones que emprendimos durante la elaboración de la tesis, dieron sus frutos.

Las autoras.

ÍNDICE GENERAL

HOJA DE CONFORMIDAD DEL ASESOR	ii
HOJA DE CONFORMIDAD DEL JURADO EVALUADOR.....	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
ÍNDICE GENERAL	vi
ÍNDICE DE FIGURAS.....	xii
PRESENTACIÓN.....	xiii
RESUMEN	xiv
ABSTRACT.....	xv
I. INTRODUCCIÓN	16
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	16
1.1.1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA	16
1.1.2. OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN	19
1.1.3. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	19
1.2. ENUNCIADO DE PROBLEMA	24
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	24
1.3.1. OBJETIVO GENERAL	24
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	24
1.4. FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS	25
1.5. VARIABLES	25

1.6.	JUSTIFICACIÓN.....	25
1.7.	ESTRUCTURA DEL TRABAJO	26
1.8.	BREVE REFERENCIA DE LOS MÉTODOS EMPLEADOS, TIPO DE INVESTIGACIÓN, Y EL DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.....	27
1.9.	BREVE DESCRIPCIÓN A LA BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA	29
II.	MARCO TEÓRICO, CASUÍSTICA Y LEGISLACIÓN.....	30
	CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA Y LA DEDUCCIÓN DE GASTOS	30
1.	LA TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA Y LA SOCIEDAD	31
1.1.	EL TRIBUTO Y EL ESTADO	33
1.2.	FINES DE LA TRIBUTACIÓN	40
1.3.	NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	46
1.3.1.	HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA.....	47
1.3.2.	HECHO IMPONIBLE	49
2.	EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA	50
2.1.	PRINCIPALES TEORÍAS SOBRE LA RENTA	50
2.1.1.	TEORÍA DE LA RENTA – PRODUCTO	50
2.1.2.	TEORÍA DEL FLUJO DE LA RIQUEZA	52
2.1.3.	TEORÍA DEL CONSUMO MÁS INCREMENTO PATRIMONIAL.....	59
2.2.	¿QUÉ ES EL IMPUESTO A LA RENTA?.....	62
2.3.	ASPECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA.....	74
2.3.1.	ASPECTO PERSONAL O SUBJETIVO.....	74

2.3.2.	ASPECTO MATERIAL	78
2.3.3.	ASPECTO TEMPORAL	79
2.3.4.	ASPECTO ESPACIAL.....	81
2.4.	PROCESO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO.....	83
2.4.1.	RENTA BRUTA.....	85
2.4.2.	RENTA NETA.....	89
2.4.3.	CÁLCULO.....	91
3.	ALCANCES SOBRE EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD.....	95
4.	SUPUESTOS DE DEDUCCIÓN DE LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA.....	100
4.1.	GASTOS RECONOCIDOS POR LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS CIENTÍFICOS, TECNOLÓGICOS E INNOVACIÓN.	105
4.2.	GASTOS POR DONACIONES.....	106
4.3.	GASTOS DE LAS REMUNERACIONES DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.....	109
 CAPÍTULO II: ALCANCES GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL.....		
1.	¿QUÉ DEBEMOS ENTENDER POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL?.....	113
2.	DIMENSIONES DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL.....	118
3.	DESARROLLO SOSTENIBLE Y EL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE	126
4.	LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL EN EL PERÚ DENTRO DE LA POLÍTICA NACIONAL DEL AMBIENTE	135

5. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL COMO INCENTIVO TRIBUTARIO A NIVEL INTERNACIONAL.....	139
CAPÍTULO III: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN EN LA TRIBUTACIÓN.....	
1. NECESIDAD DE ESTABLECER INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA EL ESTADO Y LA SOCIEDAD	160
2. CRITERIOS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS	170
2.1. CAUSALIDAD.....	170
2.1.1. NECESIDAD.....	171
2.1.2. NORMALIDAD	172
2.1.3. RAZONABILIDAD	173
2.1.4. PROPORCIONALIDAD.....	173
2.1.5. GENERALIDAD.....	175
2.2. FEHACIENCIA	175
2.3. DEVENGO.....	176
2.4. FORMALIDAD	178
2.5. LÍMITES EXPRESOS DE LA NORMA.....	179
3. DISTINCIÓN ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y OTRAS FIGURAS	179
4. ESTUDIO DE CASOS	191
4.1. LA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL	191

4.2.	LOS GASTOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y EL TRATAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL	204
III.	MATERIALES Y MÉTODOS	227
3.1.	TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	227
3.2.	MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN	229
3.2.1.	MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN GENERAL	229
3.2.2.	MÉTODOS ESPECÍFICOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA.....	229
3.2.3.	MÉTODO DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA.....	230
3.3.	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	231
3.3.1.	DISEÑO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	231
3.3.2.	DISEÑOS ESPECÍFICOS EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA.....	233
3.4.	POBLACIÓN MUESTRAL	234
3.5.	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	235
3.5.1.	TÉCNICAS	235
3.5.2.	INSTRUMENTOS.....	237
3.5.3.	FUENTES PRIMARIAS	239
3.5.4.	FUENTES SECUNDARIAS	240
3.6.	TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS.....	240
3.7.	PROCEDIMIENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS.....	242
IV.	RESULTADOS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	243
V.	CONCLUSIONES	272
VI.	RECOMENDACIONES.....	274

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y VIRTUALES	275
VIII. ANEXOS.....	305
ANEXO 1 PROPUESTA LEGISLATIVA	305
ANEXO 2 MATRIZ DE CONSISTENCIA	315
ANEXO 3 MATRIZ OPERACIONAL	318
ANEXO 4 GUÍA DE ANÁLISIS	323
ANEXO 5 RESOLUCIONES.....	327
ANEXO 6 REPORTE DEL TURNITIN	468

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Escala progresiva del artículo 53° de la Ley del IR.....	71
Figura 2: Límites de ingresos del régimen MYPE tributario.....	76
Figura 3: Límites de las ganancias del régimen MYPE tributario.....	76
Figura 4: Esquema para la determinación del IR de 3ra categoría	84
Figura 5: Porcentajes de deducción de I+D+i.....	106
Figura 6: Mapa de los Objetivo de la PNA al 2030.....	138
Figura 7: Niveles de Gasto tributario peruano desde 2010 al 2021.....	164
Figura 8: Marco de evaluación para los gastos tributarios.	166
Figura 9: Análisis Comparativo de los incentivos tributarios en materia ambiental en otros países.....	256

PRESENTACIÓN

Estimados miembros del jurado:

En mérito a las disposiciones establecidas en el Reglamento General de Grados y Títulos aprobado mediante la Resolución N.º 580-2022-CU-R-UNS, y conforme al Currículo de la E.P. de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional Del Santa, tenemos a bien presentar la tesis titulada: “IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA – PERÚ” con la finalidad de obtener el título profesional de Abogada.

Después de haber revisado la variada jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal sobre la Responsabilidad Social Empresarial, y contrastar su contenido con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 179-2004-EF), surgió el interés de emprender una investigación para analizar si era viable implementar a los gastos por Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque ambiental como supuesto de deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Al mismo tiempo, la presente investigación nace por la preocupación ante los grandes problemas ambientales que afronta el mundo, los cuales afectan también al Perú.

Por ello, en la presente investigación se tuvo en cuenta desarrollar los temas sobre: la tributación, el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, la Responsabilidad Social Empresarial en su enfoque ambiental, el desarrollo sostenible y el cuidado del medio ambiente, los criterios de deducción de gastos, y entre otros puntos que nos permitieron dar respuesta a la problemática planteada.

Las Autoras.

RESUMEN

Este trabajo de investigación tiene como objetivo general determinar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú. Para ello, se optó por una investigación de tipo básica y descriptiva, y se utilizó el método descriptivo como método de investigación general. Además, al tratarse de una investigación jurídica, se empleó el método funcional y comparativo, con un diseño jurídico-propositivo y jurídico-descriptivo. Asimismo, se empleó la Guía de Análisis de Casos como instrumento de recolección de datos, la cual sirvió para estudiar dos sentencias del Tribunal Constitucional y tres resoluciones del Tribunal Fiscal. Luego, de haber recolectado y revisado diversa información relacionada con el tema de investigación, se concluyó que la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es viable en el Perú, porque este tipo de gastos, potencialmente, contribuyen a generar ingresos gravados o a mantener la fuente productora de renta, dando cumplimiento al principio de causalidad regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. A su vez, se determinó que el Estado Peruano no cumple con su deber de promover, difundir y facilitar la adopción voluntaria de políticas de Responsabilidad Social Empresarial, en virtud al artículo 78° de la Ley General del Ambiente; por lo que, una de las alternativas para promover las conductas socialmente responsables es implementando un incentivo tributario a favor de las empresas.

Palabras Claves: Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, Impuesto a la Renta, deducción tributaria, el principio de causalidad.

Las autoras.

ABSTRACT

The general objective of this research work is to determine the viability of the implementation of Environmental Corporate Social Responsibility as a deductible expense to the Third Category Income Tax in Peru. To do this, a basic and descriptive type of research was chosen, and the descriptive method was used as a general research method. Furthermore, since it was a legal investigation, the functional and comparative method was used, with a legal-propositive and legal-descriptive design. Likewise, the Case Analysis Guide was used as a data collection instrument, which served to study two rulings of the Constitutional Court and three resolutions of the Tax Court.

Then, after having collected and reviewed various information related to the research topic, it was concluded that the implementation of Environmental Corporate Social Responsibility as a deductible expense to the Third Category Income Tax is viable in Peru, because this type of expenses, Potentially, they contribute to generating taxable income or maintaining the source of income, complying with the principle of causality regulated in article 37 of the Income Tax Law. In turn, it was determined that the Peruvian State does not comply with its duty to promote, disseminate and facilitate the voluntary adoption of Corporate Social Responsibility policies, under article 78 of the General Environmental Law, therefore, one of the alternatives to promote socially responsible behavior is by implementing a tax incentive in favor of companies.

Keywords: Environmental Corporate Social Responsibility, Income Tax, tax deduction, the causality principle.

The authors.

I. INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA

Anteriormente, para muchos, las empresas solamente debían preocuparse por generar ganancias, por pagar impuestos, por producir y vender sus bienes, o brindar los servicios que le corresponden, sin embargo, actualmente, hay una visión más amplia del rol de la empresa, ahora se considera que también debe interesarse por el bienestar de sus trabajadores, por las necesidades de las comunidades y el cuidado del medio ambiente. Esto forma parte de lo que se conoce como “Responsabilidad Social Empresarial” (cuyas siglas son RSE) o también llamada “Responsabilidad Social Corporativa”.

En algunos países se ha logrado establecer iniciativas para que las empresas se interesen por realizar actos de Responsabilidad Social Empresarial, por ejemplo, el país de Argentina creó un registro para las empresas socialmente responsables; mientras que otros han decidido establecer incentivos tributarios, este es el caso de Venezuela, quien en el artículo 27° de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto N.º 2163-2015), regula que es deducible: *“Las liberalidades y donaciones a beneficiarios residentes para fines de utilidad pública o responsabilidad social y las efectuadas al Estado y sus instituciones descentralizadas (...)”*. De igual manera, Chile con la Ley N.º 21.210, acepta como gastos deducibles al Impuesto a la Renta, los compromisos ambientales y aquellos desembolsos efectuados en favor de las comunidades que generen un beneficio permanente.

En el Perú, se intentó tener un Registro de las Empresas Socialmente Responsables a cargo del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, esto a consecuencia del

programa “Perú Responsable”, sin embargo, el Decreto Supremo N.º 004-2020-TR declaró la extinción del programa y del mencionado registro. Asimismo, el Estado ha promovido campañas y concursos como “Huella de carbono”, “Premio Nacional Ambiental Antonio Brack Egg Edición Bicentenario”, “La exposición Agua & Sostenibilidad 2021” y otras, que tienen como fin fomentar el desarrollo de actividades sostenibles, sin embargo, hasta el día de hoy, el Perú ocupa el puesto 22º entre los países que más contaminan a nivel mundial, siendo los principales problemas contaminantes: la deforestación, la contaminación del aire, la contaminación del agua, los derrames de hidrocarburos, entre otros.

En este aspecto, la Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque ambiental será una herramienta que apoyará en prevenir o minimizar el impacto que causan las actividades de las empresas en el medio ambiente, promoviendo la conservación y el cuidado del medio ambiente, lo cual, a la vez fortalecerá los lazos con las comunidades aledañas. Por ejemplo, algunas empresas pueden restaurar los suelos, emprender proyectos de reforestación, de tratamiento de las aguas contaminadas, y otras diversas formas que coadyuvan a mitigar los impactos ambientales.

A pesar de que algunas empresas realizan actos de Responsabilidad Social Empresarial, no existe una norma que reconozca que los gastos de RSE son deducibles del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Por ello, al no tener algo específicamente regulado, estas empresas se sustentan en el principio de causalidad, el cual implica que todo gasto podrá ser descontado de la renta bruta si es necesario para producir o mantener la fuente productora de la renta, y siempre que no esté prohibido; todo ello, según lo dispuesto en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, no solo es necesario verificar la causalidad del gasto, sino también,

se debe tener en cuenta la fehaciencia, el devengo, la formalidad y si existe algún límite expreso en la norma para su deducción.

No obstante, en algunas oportunidades (RTF N.º 2877-1-2019, RTF N.º 02120-4-2019, RTF N.º 01067-4-2020, RTF N.º 05726-8-2020), la Administración Tributaria repara el gasto al considerarlo como liberalidad, o en su defecto, porque cuestiona la fehaciencia del mismo. Tanto es así, que los administrados apelan lo dispuesto por la Administración Tributaria, anhelando que el Tribunal Fiscal aclare la incertidumbre generada. Por ejemplo, podemos citar la RTF N.º 01424-5-2005 de fecha 04 de marzo de 2005, donde el Tribunal Fiscal, a pesar de que el gasto de RSE cumplía con el principio causalidad, no procedió con levantar el reparo, porque el administrado no acreditó con la documentación correspondiente. Pronunciándose el Tribunal Fiscal (2005) de la siguiente manera:

(...) 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 (...) en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efecto que ello le fue expresamente requerido en la fiscalización, 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. (p. 1).

En consecuencia, es necesario admitir que en el Perú, la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental no existe como supuesto normativo de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por lo que, es asertivo realizar una investigación para

estudiar su viabilidad en el ordenamiento jurídico, ya que, la tributación no solo puede ser usada para recaudar recursos económicos, sino también para inducir comportamientos en pro de la comunidad y del medio ambiente, y ello lo puede hacer introduciendo incentivos tributarios a favor de las empresas, para que se interesen por realizar conductas socialmente responsables. Teniendo en cuenta, en todo momento, que la Constitución Política del Perú, establece en su artículo 2º inciso 22 que todo ciudadano peruano debería gozar de *“un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida”*.

1.1.2. OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN

El objeto de la presente investigación es el gasto por concepto de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, debido a que, en el desarrollo de la investigación se analizará si es un gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

1.1.3. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

a) Antecedentes internacionales

En Chile, los autores Muñoz y Moraga (2018), en su tesis denominada “Deducibilidad de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial”, sostienen que en la mayoría de los países no existe legislación sobre la responsabilidad social empresarial en materia tributaria, siendo la regulación de esta importante porque permite una mejor relación entre la comunidad y la empresa. Además, los autores recalcan que la responsabilidad social empresarial no solo puede abarcar materia ambiental, sino también, puede incidir en otros sectores que la comunidad necesite. Del mismo modo, la responsabilidad social empresarial implica la integración del aspecto social

como empresarial en las operaciones comerciales y en la toma de decisiones de la empresa; no debiendo percibirse como una actividad aislada de esta.

En México, Vásquez (2017) elaboró la tesis titulada “Responsabilidad Social Empresarial. Una propuesta para su promoción e implementación en México”. La autora, después de haber analizado la información pertinente, concluyó que la aplicación de la Responsabilidad Social Empresarial ha mostrado diferentes beneficios, tales como: la posibilidad de captar el mayor número de clientes, y por consecuencia, elevar los niveles de venta empresarial, estas dos últimas situaciones permitirán incrementar el nivel de ganancia de los empresarios.

Asimismo, concluyó que según el artículo 25° de la Constitución mexicana, el Estado es el encargado de impulsar el mercado y la economía del país, además, considera que la labor de la Secretaría de Economía es desarrollar la industria nacional. Por esa razón, la autora refiere que, si México desea posicionarse a nivel internacional, puede hacerlo mediante “(...) la promoción de la RSE como herramienta para el crecimiento y afianzamiento de las empresas, así, si se solidifica cada unidad económica en el país sin duda se generarán efectos de crecimiento nacional” (Vásquez, 2017, p. 81).

b) Antecedentes nacionales

El maestro en Investigación Jurídica, Benites (2017) a través de su trabajo de investigación “La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances”, mediante un análisis de la normatividad nacional, latinoamericana, las tendencias doctrinales y jurisprudenciales, refirió que, sí existen los requisitos básicos para que los gastos de Responsabilidad Social Empresarial puedan ser aplicados en el Impuesto a la

Renta empresarial. Añadido a ello, el autor considera que un gasto es necesario, siempre y cuando, exista la relación entre el gasto y la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora. Además, comenta que son pocos los países iberoamericanos que han incorporado a su ordenamiento, una estructura de deducciones sobre la Responsabilidad Social Empresarial, por lo que, la referencia normativa más cercana al tema, es el ISO 26000, la cual se aplicaría en ausencia de la normatividad jurídica nacional.

En la ciudad de Piura, para Mattos (2018a) en su investigación nombrada, “Análisis de la Deducción de los Gastos por Responsabilidad Social Empresarial”, sostuvo que los gastos de RSE implican una inversión por parte de la empresa, generando un beneficio a favor de la población o del medio ambiente. La deducción de estos tipos de gastos no se encuentra regulado taxativamente en la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, es viable dicha deducción, solo si se cumple con el principio de causalidad. Respecto a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema sobre la materia, para el primero es importante la acreditación de los gastos, analizando el principio de causalidad con la razonabilidad, proporcionalidad y necesidad de los gastos; mientras que, la Corte Suprema, analizará si el gasto está relacionado con la generación de la renta o con el objetivo que esperaba conseguir la empresa.

En el caso de Vivanco (2018) con su investigación “La responsabilidad social en las empresas socialmente responsables y su inclusión como gasto deducible en la ley del Impuesto a la Renta”, se refirió que, aplicando el método básico - descriptivo, y sirviéndose de una encuesta, obtuvo como resultado que el

87.75% de los cuarenta (40) encuestados están de acuerdo con aprobar a la responsabilidad social empresarial como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta. Asimismo, el autor señala que las actividades de responsabilidad social empresarial cumplen con el principio de causalidad, pero que la Administración Tributaria, simplemente los considera como actos de liberalidad.

Por otra parte, la maestra Huamán (2019) con el trabajo de investigación “Análisis crítico de la deducción de gastos por RSE ¿El gasto es asumido por la empresa, el estado o la sociedad?” sustentado ante la Pontificia Universidad Católica del Perú; sostuvo que para determinar si es un gasto deducible por responsabilidad social empresarial, se debe tener en cuenta lo siguiente: primero, el RSE debe tener un trasfondo y un fundamento constitucional; segundo, dicho gasto debe ser producto de una decisión de la gestión de las empresas; tercero, debe probarse el gasto; cuarto, la empresa interviene cuando existe ausencia por parte del Estado, realizando obras que contribuyan al desarrollo de la comunidad; y por último, para la deducibilidad debe tomarse en cuenta el destino del gasto. Al mismo tiempo, la responsabilidad social empresarial permitirá el desarrollo sostenible y contribuirá al bienestar general.

Meléndez (2019) para obtener el grado de magíster en Derecho de la Empresa, realizó la investigación nombrada “Los gastos de responsabilidad social empresarial como incentivo tributario - Análisis desde el régimen de obras por impuestos y las deducciones al impuesto a la Renta”, refiriéndose que esos gastos debidamente sustentados según la jurisprudencia constitucional y fiscal si podrían ser deducibles porque cumplirían con el principio de causalidad, esto es, “(...) se vinculan con la generación de renta gravada o con el mantenimiento

de la fuente productora de la misma (...)” (Meléndez, 2019, p. 1). Infiriendo que, algunas empresas reciben beneficios tributarios por prácticas de RSE que en sí no tienen un beneficio inmediato, sin embargo, a futuro puede generar una mejor reputación frente a los grupos externos o internos de la empresa. Sumado a ello, la investigadora recomienda que se debería regular el porcentaje y los límites del gasto de RSE, así como, el plazo de vigencia de la propuesta, con el objetivo de motivar al empresario a realizar acciones de RSE.

En la ciudad de Trujillo, el contador público Vidal (2020) realiza una investigación titulada “Deducción de gastos en la determinación del impuesto a la renta por entrega de bienes en programas de responsabilidad”, siendo que, al analizar la información expuesta, sintetiza que los bienes entregados por responsabilidad social, si son deducibles a efectos del impuesto a la renta siempre que se señale su finalidad concreta y se acrediten con la documentación pertinente. Además, recomienda que es necesario que se incorpore en la Ley del Impuesto a la Renta los presuntos escenarios en los que serían deducibles los actos de responsabilidad social.

En Chiclayo, Vera (2021) en su tesis titulada “Incorporación de incentivos tributarios en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para fomentar la protección del medio ambiente”, señala que muchas de las empresas eligen pagar el daño ambiental que ocasionan producto de su actividad, debido a que les resulta más económico y porque mediante dicha actividad obtienen grandes ganancias, por lo que, no tienen interés en el cuidado del medio ambiente. El Estado tampoco ha incorporado políticas a nivel empresarial, que contribuyan a proteger el medio ambiente; ante esto, el autor propone incorporar deducciones

adicionales a los contribuyentes cuyas actividades se realicen utilizando el sistema de producción ecológica; el cual incluye la utilización de tecnologías limpias, reducción de residuos y empleo de insumos ecológicos. Dicha alternativa, es la mejor opción para el empresario porque le permite pagar menos impuestos. Y, si bien es cierto, se deja de ingresar dinero a las arcas del Estado; la opción propuesta contribuirá indirectamente a la reducción de la contaminación.

1.2. ENUNCIADO DE PROBLEMA

¿Es viable la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. OBJETIVO GENERAL

Determinar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a. Analizar el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los gastos deducibles de la Renta de Tercera Categoría, junto con las nociones conceptuales de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.
- b. Analizar las casuísticas existentes en el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional sobre la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.

- c. Comparar los ordenamientos jurídicos tributarios internacionales que incentiven la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta.
- d. Determinar el impacto negativo y/o positivo de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

1.4. FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Sí, es viable la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú, para incentivar a las empresas a realizar acciones a favor de la comunidad y del medio ambiente.

1.5. VARIABLES

a. Variable independiente

La implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.

b. Variable dependiente

Deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

1.6. JUSTIFICACIÓN

La presente tesis es conveniente, porque a través de ella se formula una propuesta legislativa, donde se incorpora en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos incurridos por Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gastos deducibles, lo que constituye un incentivo para que las empresas realicen acciones que beneficien a la comunidad y que fomenten el cuidado del medio ambiente.

La tesis es relevante para la población, porque se beneficiará de los actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, dichos actos pueden ser: la adquisición de insumos para el cuidado de las tierras, la instalación de un sistema de riego por goteo, gestión de un proyecto de manejo de residuos sólidos, la instalación de una línea de conexión de agua, entre otros. En ese sentido, estas acciones empresariales permiten a la comunidad gozar de áreas verdes, mejorar la producción de alimentos, aprovechar eficientemente el uso del agua y de los residuos sólidos; servicios que no son brindados por el Estado, por el mal manejo del presupuesto público. Asimismo, otro beneficiario de los resultados de esta investigación es el sector privado, porque al reconocer que los gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental son deducibles al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, será menor la cantidad que tributará por dicho impuesto.

La tesis tiene valor teórico, porque permite una mejor comprensión del tema de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental y desvirtúa la incertidumbre sobre si dichos gastos son deducibles al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, para lo cual se recurrió a la doctrina y la jurisprudencia.

La tesis es importante en el aspecto metodológico, porque para analizar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible, se ha utilizado el método descriptivo, funcional y comparativo, además, se empleó un instrumento de medición que goza de credibilidad y confiabilidad como la Guía de Análisis de Casos, el cual permitió recoger, procesar, analizar y discutir datos.

1.7. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

La presente investigación está conformada por tres capítulos.

En el primer capítulo se desarrolla todo lo relacionado a la tributación, al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y a los alcances del principio de causalidad en el marco del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el segundo capítulo se explica los aspectos generales de la Responsabilidad Social Empresarial, como su concepto, sus enfoques, su relación con el desarrollo sostenible y el cuidado del medio ambiente. Asimismo, se analiza si la Política Nacional del Ambiente del Perú tiene en consideración a la Responsabilidad Social Empresarial. Por último, se expone la información de cómo está regulado la Responsabilidad Social Empresarial en otros países.

En el tercer capítulo se aborda la necesidad de establecer incentivos tributarios, los criterios para la deducción de los gastos y la distinción entre donación y Responsabilidad Social Empresarial, además, se analiza tres (03) resoluciones del Tribunal Fiscal y dos (02) sentencias del Tribunal Constitucional, empleando el instrumento de investigación: Guía de Análisis de Casos.

1.8. BREVE REFERENCIA DE LOS MÉTODOS EMPLEADOS, TIPO DE INVESTIGACIÓN, Y EL DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación, según la aplicabilidad o propósito, es de tipo básica porque se desarrolló diversos conceptos y teorías respecto a la Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque ambiental, y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Además, según su naturaleza o profundidad, esta investigación es de tipo descriptiva, ya que, a lo largo de los capítulos se presentó información detallada sobre los orígenes de la tributación, las teorías y características del Impuesto a la Renta, los criterios para la deducción de gastos y las dimensiones de la Responsabilidad Social Empresarial.

Como método de investigación general, se empleó el método descriptivo para desarrollar el marco teórico del informe de tesis y así explicar los aspectos relacionados con la Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque Ambiental y con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Asimismo, al tratarse de una investigación jurídica, se utilizó el método funcional para entender la realidad social-jurídica peruana y comprender mejor el contenido de las resoluciones provenientes del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional; al mismo tiempo, se usó el método comparativo con el objetivo de estudiar a la Responsabilidad Social Empresarial desde el contexto social y jurídico de otros países extranjeros, para luego contrastarlo con la legislación peruana.

Por otra parte, como método de interpretación jurídica, se empleó el método sistemático para identificar la conexión normativa entre diferentes disposiciones legales, y conseguir un consenso en su tratamiento y entendimiento, a fin de proponer un proyecto de ley que incentive y/o promueva acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.

De igual manera, el diseño del presente trabajo es de investigación – acción, el cual permitió identificar la falta de regulación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental en el Perú, así como, recolectar, estudiar y analizar la información pertinente, para finalmente, resolver la problemática planteada con la presentación de un proyecto de ley. Aunado a ello, como diseños específicos de la investigación jurídica, se utilizaron el jurídico – propósito y el jurídico – descriptivo. El primer diseño, se aplicó para detectar un vacío legal en el ordenamiento jurídico peruano, que posteriormente, dio a lugar a una propuesta legislativa donde se reconoció a la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Mientras que, el segundo diseño sirvió para recolectar la información más importante entorno a la Responsabilidad Social Empresarial y a los gastos deducibles del Impuesto a la Renta.

1.9. BREVE DESCRIPCIÓN A LA BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA

Para realizar el presente trabajo, se empleó libros físicos de la biblioteca de la Universidad Nacional del Santa y de la Universidad Cesar Vallejo (sede Chimbote). Añadido a ello, se tuvo acceso a diversos recursos electrónicos, como: e-books, artículos jurídicos, trabajos de investigación, y otras fuentes virtuales de información, los cuales permitieron realizar la recolección pertinente sobre los puntos de investigación. Siempre procurando que la información provenga de artículos de revistas indexadas y reconocidas por la comunidad jurídica y científica.

II. MARCO TEÓRICO, CASUÍSTICA Y LEGISLACIÓN

CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA Y LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

1. LA TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA Y LA SOCIEDAD

Según Peralta (2015): “Los individuos para poder vivir en sociedad le confían al Estado una serie de prestaciones públicas esenciales como la educación, la salud, la seguridad ciudadana, la tutela judicial de los derechos fundamentales, entre otros (...)” (p. 95). Esto quiere decir, que uno de los roles del Estado es satisfacer las necesidades públicas de la sociedad; y para suministrar dichos bienes y servicios, el Estado necesita de ingresos, siendo el tributo una de las formas de obtener los recursos económicos necesarios.

Sobre el tributo, Carrasco (2013) establece lo siguiente:

Es la prestación dineraria, entendida como el comportamiento de dar, entregar dinero, el cual está destinado a las arcas del Estado, quien a través de una ley impone el pago del tributo a los particulares (deudores tributarios), llámense contribuyentes y responsables, y de esta forma el Estado obtiene recursos para poder solventar los gastos públicos y las necesidades de la colectividad. (p. 24)

Asimismo, el diseño de la tributación consiste en redistribuir lo recaudado a todos los ciudadanos, cumpliendo de esta manera una función social. Para Cano y Vieira (2020) dicho efecto redistributivo se configura:

(...) En la medida que los que pagan más tributos son aquellos que tienen una mayor capacidad contributiva y de consumo, dicho efecto se produce cuando lo recaudado retorna a todos los ciudadanos en la forma de bienes y servicios públicos; es decir, beneficia a los sectores de menores ingresos y a los más vulnerables. (p. 1)

Pero, el tributo además puede cumplir con fines extrafiscales, que no necesariamente están relacionados con la recaudación de dinero, ya que con la aplicación de impuestos también se puede orientar o desincentivar ciertos comportamientos, por ejemplo, en el Perú se ha

regulado el impuesto al consumo de bolsas de plásticos, con el objetivo de disminuir el uso y la adquisición por parte de la población de dichas bolsas, y que con el tiempo disminuya su fabricación y producción, lo cual ayudará a la conservación del medio ambiente. Lo mismo sucede con el impuesto a los juegos (rifas, loterías, bingos, etc.) y a los cigarros, con los cuales el Estado pretende desalentar esa actividad o el consumo de dicho producto porque afectan a la salud mental y física de las personas.

Del mismo modo, la tributación promueve la inversión, genera el crecimiento de las empresas y reactiva la economía de un país si es necesario.

Vieira (2020) añade:

Los tributos constituyen la principal fuente de financiamiento del presupuesto público en el Perú (...) se utiliza un tributo para orientar la economía o un sector económico en un sentido determinado. Por ejemplo, las importaciones están gravadas con el IGV en Perú con el objetivo de proteger la producción nacional de la competencia externa. (pp. 8-9)

Sin embargo, existen grandes problemas en torno a la tributación, como la informalidad y la evasión tributaria, siendo algunas de las causas, la falta de cultura tributaria en nuestro país, el desconocimiento sobre la materia, la alta tasa de los impuestos, los deficientes servicios públicos y el costo que conlleva convertirse en una empresa formal (por ejemplo, los impuestos a pagar, el servicio de asesoría legal, asesoría contable, el pago de los trámites a realizar para la constitución de la empresa, entre otros). A razón de ello, el empresario muchas veces prefiere no pagar los impuestos al Estado y quedarse con dicho monto para su propio beneficio.

Por otro lado, Vieira (2020) señala: “(...) los ciudadanos están menos dispuestos a pagar impuestos cuando no tienen confianza en las instituciones públicas, perciben una corrupción generalizada y están insatisfechos con los servicios públicos que reciben” (p. 8).

Por ende, otro gran problema es la corrupción, debido a que no existe una adecuada ejecución de lo recaudado y los servicios públicos son deficientes, lo que ocasiona la desconfianza o mala percepción del Estado por parte de la población, ya que, si ejecutan alguna obra o mejora en los servicios, las autoridades buscan obtener un beneficio indebido a través de ella.

1.1. EL TRIBUTO Y EL ESTADO

Es importante resaltar la evolución del tributo, por ello, se hace mención que inicialmente durante la época del Tahuantinsuyo la recaudación se basaba en la reciprocidad y la redistribución; conforme a lo señalado por el autor Vallejo (2020), una de las formas de tributar era:

Entregar alimentos, materias primas y productos manufacturados a los curacas o jefes del ayllu por parte de las comunidades. Las mismas que servían para la alimentación de la administración y defensa del Imperio y del Inca. Los curacas se quedaban con una parte de estas contribuciones y, el resto, era enviado al Inca. (p. 6)

Otra forma de tributación era la mita que era un sistema de trabajo que realizaban los miembros del ayllu para el imperio incaico, el cual implicaba la construcción de puentes, canales, templos, trabajos en las minas, entre otros. El pueblo incaico también realizaba trabajo en apoyo o beneficio de su propia comunidad, de otro ayllu o miembro de este, una característica de este trabajo es que era recíproco.

Esta situación cambió con la llegada de los españoles, no existía la reciprocidad, sino que, la población indígena estaba obligada a entregarle una parte de su producción al gobierno español, sin recibir nada a cambio por parte del Estado, encontrándose regulado los tributos en ordenanzas o mandatos emitidas por el rey.

“Estos son los tributos propiamente dichos, los que más aportaron a la Corona española y al provecho particular de los que detentaron el poder colonial: El tributo indígena y las aduanas” (Instituto Aduanero y Tributario [IAT] y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT], 2020, p. 28).

Durante la época republicana, en el siglo XIX el Perú se encontraba inestable económicamente y políticamente, por todas las deudas contraídas y por los diversos cambios de gobierno que sucedieron, por lo que, la administración tributaria fue desorganizada y corrupta, siendo los encargados de recaudar los tributos los gobiernos locales, quienes no cumplían con informar sobre eso al Congreso. Aunado a ello, anteriormente la recaudación de impuestos se realizaba con la finalidad de proveer dinero al Estado para la defensa nacional y el orden público, sin embargo, dicha situación cambió a fines del siglo XIX, porque el Estado empezó a preocuparse por las necesidades públicas, como la educación, la salud y la construcción de viviendas.

En el transcurso del siglo XX, se creó el Banco de la Nación con el fin de que el Estado pueda recaudar los impuestos, sin intervención de entidades privadas, sin embargo, había una baja recaudación de estos debido a las exoneraciones tributarias, a la gran cantidad de impuestos que existían, lo cual no permitía a las autoridades realizar una adecuada fiscalización, a parte que, las Aduanas y la Administración Tributaria no tenían los recursos necesarios para ejecutar sus funciones. Además, el Estado incrementó

continuamente los impuestos que recaían en la población y el sistema tributario era demasiado complejo.

Ruiz de Castilla (2017) comenta al respecto:

Hasta fines de la década del ochenta del siglo XX, teníamos un gran desorden en materia de tributos. Contábamos con varias decenas de impuestos, a la par que una gran multiplicidad de contribuciones y tasas, muchas veces con superposiciones, numerosas excepciones o exoneraciones, etcétera. Este caos se explica, en parte, porque el principal ingreso del Estado era el préstamo (...). A partir de la década del noventa del siglo XX, se produce una importante reestructuración de las finanzas públicas. En ese contexto, el tributo pasa a constituir el principal ingreso del Estado. (p. 72)

Luego, en 1988 a través de la Ley N° 24829 se creó la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y en 1991 se llevó a cabo una reforma tributaria, con la cual se buscó disminuir la gran cantidad de tributos existentes, suspender y eliminar los privilegios y exoneraciones, mejorar la recaudación del Impuesto General a las Ventas y fortalecer a la SUNAT, dotándola de un mayor grado de independencia. Aunado a ello, se eliminaron los regímenes especiales que dificultaban la labor de recaudación de la administración tributaria, se simplificó el Sistema Tributario y se actualizó las Tablas de Infracciones y Sanciones. Tiempo después, en el año 2002, el gobierno decidió que la SUNAT asumiera las funciones que eran de competencia de la Superintendencia Nacional de Aduanas, unificándose en una sola entidad.

En consecuencia, después de haber explicado sobre la historia de la tributación en el Perú, podemos concluir que no se puede hablar de tributación, sin mencionar al Estado.

Para la IAT y SUNAT (2020): “El Estado es pues un conjunto de instituciones burocráticas, relativamente estables, con responsabilidades específicas asignadas para proteger el interés público y responde a un sistema legal que atraviesa todas las relaciones sociales” (p. 16).

Asimismo, “El Estado es la forma contemporánea de organizar el poder político de una sociedad que vive en un territorio determinado” (Rubio y Arce, 2017, p. 18). Entonces, se puede decir que el Estado es una forma de organización política compuesta por diversas instituciones y leyes, a través de la cuales se va a tener el poder de dirigir y organizar a un conjunto de personas de un determinado territorio, de forma autónoma e independiente.

Necesariamente, debe estar compuesto de tres elementos o componentes: primero, la población, que se refiere al conjunto de habitantes o personas; segundo, el territorio, que vendría a ser el espacio físico donde reside la población y, por último, el poder, que es la capacidad del Estado de organizar e imponer su voluntad sobre sus habitantes, así como, la capacidad de dirigirlos y establecer normativas con la finalidad de lograr el bien común.

Pues bien, el Estado para realizar diferentes actividades (tales como: establecer leyes, impartir justicia, brindar servicios públicos, entre otros) necesita de ingresos; siendo el tributo, una de las formas de recaudar recursos, y el cual “(...) encuentra raíz en el poder tributario que constitucionalmente está otorgado al Estado y con el cual alcanza el cumplimiento de sus fines” (Sevillano, 2019, p. 17).

El poder tributario, o también conocido como potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado para crear, regular, modificar o suprimir tributos, así como, otorgar beneficios o exoneraciones. Para Bravo (2014):

Puede afirmarse que la potestad tributaria, o si se quiere la competencia legislativa en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, las cual las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario; con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado. (p. 236)

A diferencia de los siglos anteriores, en la actualidad, en nuestro ordenamiento jurídico peruano, el tributo se clasifica en impuestos, contribuciones y tasas. Siendo los impuestos, la prestación de cierta cantidad de dinero que entrega el ciudadano al Estado, y donde este último no está obligado a realizar alguna contraprestación.

Ruiz de Castilla (2021a) señala que en el Impuesto:

Es más intensa la presencia de la riqueza económica (denominada capacidad contributiva) sobre todo porque el hecho que es capaz de generar esta clase de pago consiste en: a) renta o ingreso que obtiene la persona natural, persona jurídica, etc. (así sucede en el Impuesto a la Renta), b) patrimonio de los privados (tal como acontece en el Impuesto Predial) y c) gastos que efectúan las personas naturales para adquirir bienes y servicios. (p. 55)

Mientras que, la contribución vendría a ser el pago que realizan las personas beneficiadas por la ejecución de una obra pública o la prestación de un servicio público, el dinero brindado por los sujetos que reciben dicho beneficio va a servir para el financiamiento de la obra o el servicio. Tal como sería la contribución a Essalud y la contribución a la Oficina de Normalización Previsional.

Otro ejemplo de contribución citado por Ruiz de Castilla (2021a) es:

En cierta ciudad la Municipalidad construye una pista asfaltada de tal manera que se produce el incremento del valor de los predios aledaños a la pista (beneficio). Cada propietario de estos inmuebles debe pagar a la Municipalidad una determinada cantidad de dinero para financiar parte del costo total de la obra. (p. 56)

Por último, la tasa es el pago que realiza un particular por un servicio público individualizado que recibe del Estado. Esta se puede subdividir en tres: arbitrios, derechos y licencias.

Los arbitrios tienen relación con los servicios públicos básicos que deben ser brindados por el Estado, como limpieza pública y serenazgo, mientras que, los derechos se pagan cuando se realiza un servicio de carácter administrativo o por el uso de bienes públicos, por ejemplo, cuando se hace el trámite para obtener el DNI y el pasaporte, o para obtener tu partida de nacimiento. Respecto al tercer tipo de tasa, se efectuará un pago cuando se busque obtener una licencia o autorización por parte del Estado, ya sea, para el funcionamiento de un local, para la construcción de una vivienda, entre otros.

Pues bien, para recaudar dichos tributos y asegurar que los contribuyentes cumplan con el pago, el Estado necesita de la Administración Pública, a la cual le confiere una serie de facultades, funciones y deberes. Según Carrasco (2013) se puede decir que la administración pública:

(...) es aquella entidad a la que la ley le encarga las funciones de control para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, ya

sean tributos que representan ingreso del Gobierno Central, así como de gobiernos Regionales y Locales. (p.230)

Las facultades que ejerce la Administración Pública son la de recaudación, de determinación y fiscalización, y la facultad sancionadora.

- Recaudación

Es la facultad de la Administración Pública para adoptar las medidas necesarias para asegurar el cobro de los tributos, eso incluye, llegar a un acuerdo con las entidades bancarias o financieras para que los contribuyentes realicen el pago directamente al banco.

Es oportuno comentar, que actualmente, se les ha encomendado a ciertas entidades la función de recaudar los tributos. A nivel nacional, la SUNAT recauda el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas, el impuesto selectivo al consumo, el nuevo régimen único simplificado, así como, los derechos arancelarios provenientes de las importaciones de bienes, entre otros.

A nivel local, encontramos a las municipalidades o gobiernos locales, “sean distritales o provinciales, son las administraciones tributarias encargadas de la gestión y administración de los tributos municipales” (Robles, 2018, p. 18). Los gobiernos locales se encargan de administrar exclusivamente las tasas municipales, contribuciones y algunos impuestos, como el impuesto predial, a las apuestas, a los juegos, al patrimonio vehicular, alcabala, y otros que fueran asignadas por ley.

- Determinación y fiscalización

La facultad de determinación es el acto mediante el cual el contribuyente o la Administración Tributaria verifican la existencia del hecho que generó la obligación tributaria, el monto del tributo que corresponde pagar, la identidad del deudor tributario, si fuera necesario. La facultad de fiscalización consiste en comprobar y controlar que los administrados cumplan con sus obligaciones tributarias, lo cual también ayudará a constatar si existe alguna inexactitud o inconsistencia presentada por el contribuyente.

- Sancionadora

Se aplica cuando el administrado ha cometido alguna infracción prevista en la norma tributaria, lo que ocasiona que la Administración imponga una multa.

1.2. FINES DE LA TRIBUTACIÓN

Como se ha destacado líneas arriba, en una sencilla idea, la tributación representa el cimiento de los ingresos económicos del Estado, porque su principal fin es recaudar dinero, sin embargo, según Rodríguez (1998) refiere que todos los países deben tener una justificación para disponer de los recursos recaudados, tal como, menciona Pugliese (Citado por Rodríguez, 1998):

Si la obligación tributaria se justificara solo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. (p. 97)

Por ello, la tributación debe estar sustentada en alguna finalidad, ya sea recaudatoria o extrafiscal; de tal modo, es pertinente mencionar algunas teorías, que han implantado los doctrinarios mexicanos Flores Ernesto y Margáin Emilio:

- Teoría de los servicios públicos

Para Rodríguez (1998), la citada teoría consiste en que el tributo pagado por el ciudadano, debe ser equivalente a lo recibido como servicio público. Es decir, es el Estado quien decide cuánto gastar en servicios públicos y cuánto sería el monto destinado a las acciones de representación diplomáticas del Estado.

Empero, es oportuno cuestionarnos a modo de reflexión, ¿el monto destinado a los gastos de servicios públicos está siendo bien gestionado? En el año 2021, según el sitio web Datosmacro (s.f.), el Perú dedicó “(...) a educación un 17.87% de su gasto público, a sanidad un 14,9% y a defensa un 4,83%” (párr. 4), no obstante, los ciudadanos no confían que lo recaudado se ha utilizado idealmente para servicios públicos; y esta idea se corrobora con lo dicho por el contralor general, Nelson Shack, quien representó a la Contraloría General de la República, y expuso: “En el 2021 hemos perdido por corrupción más de 24 mil millones de soles. Es poco más que el presupuesto para la ejecución de dos nuevas carreteras centrales. Imagínense cómo sería nuestro proceso de desarrollo (...)” (Gerencia de Comunicación Corporativa, 2022, párr. 4).

De tal modo, si el Perú se basará en la teoría de los servicios públicos; resultaría darle una calificación negativa al Estado, porque el actuar de quienes ostentan el poder, consiste en malgastar el dinero del Estado concurriendo en actos de corrupción, que al fin del acabo, es dinero no destinado al bien común.

- Teoría de la relación de sujeción

Esta teoría, para Rodríguez (1998) se puede describir como:

(...) la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, (...) la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción (...). (p. 99)

Esta teoría puede graficarse en un hecho que data en la época del antiguo Egipto; parafraseando a Zapata (2015), relata que los faraones concedieron a los escribas la potestad de fiscalizar a los ciudadanos de pagar sus impuestos, ya sea mediante la entrega de mercadería o trabajo personal, evidenciándose una obligación tributaria, que permitiera a los funcionarios de la organización manejar los recursos para financiar obras públicas o mover el comercio entre regiones. Dado el caso, la capacidad recaudatoria sólo se justificaba en aquella relación de súbdito, pues era el faraón la máxima autoridad.

Por eso, algunos doctrinarios conciben a la teoría como un concepto “simplista”, porque no abarca una justificación filosófica, y a la par, como ha criticado Pugliese (citado por Rodríguez, 1998), para esta teoría, “la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, solamente una relación de poder” (p. 99).

- Teoría de la necesidad social

El profesor Androzzi en su libro titulado “Derecho Tributario”, que fue citado por Rodríguez (1998), expresó que: “(...) el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. (...) las cuales

divide en dos clases: físicas y espirituales” (p. 99). Las necesidades físicas consisten en los servicios esenciales que debe gozar el hombre para subsistir y tener una vida digna, tales como: la alimentación, la vestimenta, la vivienda, el agua, la seguridad, entre otros. Por otro lado, las necesidades espirituales, se estarían refiriendo al aspecto intelectual (ideología, sapiencia cultural), es decir, todo aquello que permita el desarrollo personal y que no es tangible.

- Teoría del seguro

“Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares” (Rodríguez, 1998, p. 101).

Para Flores (citado Rodríguez, 1998), refiere que esta teoría se inclina a la teoría política del “puro individualismo”, lo que se traduce en enfatizar el rol proteccionista del Estado para con las propiedades y la vida de cada ciudadano. Sin embargo, esta situación no es del todo cierta, debido a que, el Estado no sólo acentúa su carácter protector en actividades individualistas, sino que busca el bienestar social.

Ahora bien, después de haber discutido las teorías detalladas, podemos inferir que el Estado usa a la tributación como medio para dotar los fondos públicos, o también, puede imponer condiciones o influencias para con los ciudadanos, por eso, se considera importante explicar cuáles serían los fines que cumple la “Tributación”:

- Finalidad fiscal

Es oportuno afirmar que “Los tributos son la mejor fuente de ingresos que tienen los Estados, para financiar los fines programáticos” (Yacolca, 2013, p. 229). Sin embargo, “Los tributos encuentran su justificación en lo que el Estado debe hacer,

acerca de lo que se defiende deben ser sus funciones esenciales” (Masbernat, 2016, p. 4).

Por ello, para que el Estado logre proporcionar a los ciudadanos los accesos a los servicios públicos (energía eléctrica, agua, vías de transporte, salud, entre otros), necesita de ingresos, y son los tributos un medio que permite la recaudación de recursos. Esa finalidad fiscal u ortodoxa, que se describe, se puede dar por el poder tributario del Estado, quien a través de la potestad de legislar puede establecer tributos que tengan fines meramente recaudatorios o fiscales, y que posteriormente a su recaudación permita tener un presupuesto para el gasto público, el cual puede ser destinado a los servicios básicos u otras funciones del Estado que demande la sociedad.

- Fines extrafiscales

Los tributos con finalidad extrafiscal, pueden ser definidos como aquellos que “(...) son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines” (Bravo, 2014, p. 239). Asimismo, tal como establece Rodríguez (citado por Ríos, 2007), la tributación puede cumplir un fin extrafiscal cuando sea tratado como: “(...) derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene las características de la repartición de recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos y grupos sociales (...)” (p.12)

En consecuencia, el Estado intenta redireccionar la finalidad principal de la tributación, inclinándose por procurar que los ciudadanos encajen en ciertos lineamientos en pro del interés común. Por ejemplo, el impuesto selectivo al consumo es “(...) un impuesto monofásico producto final, con tasas diferenciales y

aplicables a determinadas operaciones que implican transferencias de bienes suntuarios (no esenciales) tales como alcohol, tabaco y combustibles, así como en los juegos de azar y apuestas” (Bravo, 2014, p. 240). De ese modo, el Estado decidió establecer este impuesto, no procurando recaudar, sino encareciendo el precio del producto, para desincentivar su consumo, y a futuro, evitar problemas en la salud mental y física de las personas.

En ese sentido, los fines extrafiscales o llamados heterodoxos son aquellos que “(...) se utilizan para influir en conductas y no para recaudar fondos, lo que exige una determinada estructura normativa. Estos tributos se establecen para incentivar o desincentivar comportamientos (tributos de regulación)” (Masbernat, 2016, p. 4).

Por ello, a modo de resumen, sostenemos la posición de Pérez y Pérez (2013), quienes refieren que las finalidades más recurrentes para la tributación son:

1°. Obtener recursos en dinero para financiar los gastos públicos. Históricamente, es la más importante; y permanente. 2°. Redistribuir más equitativamente la renta y la riqueza (conjuntamente con una adecuada política de gasto público). 3°. Luchar contra la inflación (cuando ésta se debe a un exceso de demanda agregada, el impuesto puede frenar la presión de ésta, al alza sobre los precios, retirando dinero de manos de los compradores). 4°. Eliminar o reducir las actividades socialmente perturbadoras o perjudiciales (se gravan con mayores impuestos, por ejemplo, las industrias nocivas o peligrosas, el consumo de ciertas drogas o alcohol, etc.). (p. 57)

Cabe mencionar que, en algunas ocasiones, la finalidad fiscal y extrafiscal pueden estar estrechamente ligadas, sin embargo, una de ellas puede ponderar a la otra, por ejemplo:

El 01 de agosto de 2019 entró en vigencia la Ley N.º 30884, siendo Perú, un país que introducía el impuesto de la adquisición de bolsas plásticas de un solo uso. Esta norma constituye un impuesto con finalidad principalmente extrafiscal, debido que, su objetivo es desincentivar el uso de bolsas de plástico, y a su vez, promover acciones a favor de los ciudadanos con el enfoque del cuidado del medio ambiente. Empero, dicho tributo no deja de ser “impuesto”, esto es, el Estado recibirá un monto de dinero, y el contribuyente no recibirá alguna contraprestación, configurándose indirectamente la finalidad fiscal del tributo.

1.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación del ciudadano de tributar nace del poder tributario, el cual consiste en “(...) el poder cedido por los particulares al Estado, para que en el ejercicio de este poder delegado, pueda establecer tributos, crearlos y tener la capacidad también de recaudarlos, incluso, aplicando sanciones a través de los órganos correspondientes” (Villalobos, 2017, p. 48).

En ese sentido, debemos considerar que la norma tributaria se puede estructurar en “(...) la hipótesis de incidencia o descripción del hecho que se pretende gravar y la consecuencia normativa que se atribuye a la realización del hecho descrito en la hipótesis” (De Barros, 2003, p. 560).

Para la legislación nacional peruana, el Texto Único Ordenado del Código Tributario mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, denominado en lo sucesivo como “Código Tributario”, regula en el artículo 1º, el concepto de la obligación: “La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. Y, el artículo 2º del mismo cuerpo legal, dispone que

“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”. Por ello, de la disposición normativa se desprende que la obligación tributaria es “(...) vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie” (Ríos, 2020, p. 118). Asimismo, es preciso mencionar que, al configurarse el hecho generador, se dará consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, no necesariamente y de manera instantánea se da su exigibilidad, puesto que la obligación puede abarcar su registro, declaración y en defecto el pago del tributo.

En suma, la obligación tributaria incumbe a dos sujetos, cuya función del sujeto activo es la recaudadora o de obligante, mientras que, el sujeto pasivo, llamado “contribuyente” es quien debe dar cumplimientos al mandato fiscal.

1.3.1. HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Tal como se ha descrito, debemos recalcar que:

La norma tributaria por la que se crea un tributo no es diferente en su estructura a las demás normas jurídicas en cuanto contiene un presupuesto de hecho y una consecuencia jurídica. Así, en términos lógicos, a la ocurrencia de un hecho A le sigue la consecuencia B (que es el pago de un tributo). (Sevillano, 2014, p. 151).

Para De Barros (2012): “La hipótesis alude a un hecho y la consecuencia prescribe los efectos jurídicos que el acontecimiento va a propagar, razón por la cual se habla de descriptor y prescriptor (...)” (p. 285), siendo la primera característica al llamado “antecedente normativo”, mientras que, la segunda se refiere a la consecuencia que

demanda la norma matriz, y tal como lo denomina Ataliba (2021) la hipótesis de incidencia es una “previsión legal”, el cual es meramente abstracto, impersonal y general, que no debe ser concebida como un simple concepto legal, sino que implica ser una proposición legislativa.

En sencillo, “La hipótesis de incidencia tributaria significa que la ley describe al hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria” (Ruiz de Castilla, 2017, p. 145), y en donde se describe los “actos abstractos” disgregados en los siguientes criterios o aspectos, según De Barros (2012):

En la hipótesis (descriptor), deberemos encontrar un criterio material (comportamiento de una persona), condicionado en el tiempo (criterio temporal) y en el espacio (criterio espacial). Ya en la consecuencia (prescriptor), nos encontramos con un criterio personal (sujeto activo y sujeto pasivo) y con un criterio cuantitativo (base de cálculo y tipo de gravamen). (p. 285)

Asimismo, para el doctrinario brasileño Paulo De Barros (2012, citado por Faúndez, 2019), refiere que la hipótesis de incidencia está fundada en un prisma lógico, que contiene la parte de subsunción, o también denominada “inclusión de clases”, la cual consiste en reconocer: “(...) que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de supuestos de la norma general y abstracta” (p. 74).

Por ello, para De Barros (2012, citado por Faúndez, 2019) resalta que la utilidad de la hipótesis tributaria radica en: “(...) generar aproximaciones didácticas a partir de los estímulos sensoriales del texto legislado que realiza el intérprete, identificando una hipótesis que describe un supuesto de contenido económico y un consecuente que estatuye un vínculo obligacional entre el Estado (...)” (p. 71).

1.3.2. HECHO IMPONIBLE

Para Ataliba (2021):

El hecho imponible, es pues, un hecho jurígeno (hecho jurídicamente relevante) al que la ley le atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de una obligación tributaria concreta. En términos Kelsianos: es un supuesto al que la ley imputa la consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario. (p. 64)

Tal como se comenta en líneas anteriores, el presupuesto fáctico que da lugar a la obligación tributaria, recibe distintas denominaciones, como “hecho imponible” en algunos países (España o Argentina), o también “hecho generador” (Colombia), sin embargo, en este ámbito tan complejo, se logra determinar que el “(...) hecho imponible sería aquella situación sujeta a la imposición tributaria, por ello, imponible, quiere decir, pasible de sufrir imposición.” (De Barros, 2012, p. 301).

Pues bien, la importancia de entender al hecho imponible implica dos razones, según la profesora Rovira (2012), la primera supone que el hecho imponible prevee el nacimiento de la obligación tributaria, y de ese modo podemos distinguir los diferentes presupuestos que contiene la norma tributaria. Y, por otro lado, permite identificar la clase de tributo que se configuraría, pues entiéndase que hay diferentes categorías de tributos, tales como: impuestos, tasas y contribuciones.

En consecuencia, reafirmamos la diferencia entre las categorías comentadas, sosteniendo la posición de Sevillano (2014): “En rigor, la «hipótesis» es la previsión contenida en la norma, mientras el hecho imponible o gravado forma parte de la realidad y es, por tanto, el hecho que queda subsumido en la norma” (p. 152).

2. EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA

Para poder entender qué es lo que grava dicho impuesto, primero se debe conocer qué es “renta”, sin embargo, no existe una posición uniforme sobre su concepto, por lo que, se procederá a explicar las teorías más aceptadas por la doctrina, las cuales son: la teoría de la renta – producto, la teoría del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial.

2.1. PRINCIPALES TEORÍAS SOBRE LA RENTA

2.1.1. TEORÍA DE LA RENTA – PRODUCTO

Para esta teoría, la renta es el producto o ingreso que se puede obtener de forma periódica de la explotación de una fuente durable o permanente, dicha fuente puede ser: capital, trabajo, o empresa (el cual surge de la combinación de capital y trabajo).

Según Arias y Abril (2019), para esta teoría, la renta debe cumplir con algunos requisitos:

Debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce (...) la renta debe provenir de una fuente productora durable (...) en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto. (p. 8)

Por ejemplo, en el caso que una persona arriende un inmueble que es de su propiedad y producto de eso, obtenga un ingreso mensual; dicho monto estará gravado por el impuesto a la renta; debido a que hay periodicidad (el arrendatario le va a pagar mes a mes) y proviene de una fuente productora como el capital. “Se entiende que capital

es un bien (mueble o inmueble) que una persona compra para mantener la propiedad de este por un largo periodo de tiempo” (Ruiz de Castilla, 2021b, p. 20).

Para Arias y Abril (2019) se debe entender por capital “corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor” (p. 8).

Asimismo, se encontrará afecto a dicho impuesto, los ingresos que reciba una persona por el trabajo o los servicios profesionales que lleve a cabo, ya sea de forma dependiente o independiente; es decir, si se contrata los servicios de un abogado para un proceso judicial o si el abogado trabaja para una institución pública, su honorario o su remuneración se encontrará gravado por el Impuesto a la Renta.

Ruiz de Castilla (2021b) menciona otro ejemplo de la teoría renta – producto:

Un supermercado que vende productos alimenticios (queso, jamón, etc.) a sus clientes a cambio de una retribución (...) se advierte la conjunción de capital y trabajo. El capital se encuentra compuesto por los activos fijos que son de propiedad de la empresa tales como los inmuebles, maquinarias y equipos, mientras que el trabajo está conformado por las labores de ejecutivos, vendedores, personal administrativo. (p. 21)

En ese caso, las ganancias que recibirá la empresa producto de la venta de mercaderías, estarán gravadas por el Impuesto a la Renta; ya que dichos ingresos se obtendrán periódicamente y provienen de una fuente productora de renta durable (capital y trabajo).

Sin embargo, se debe tener presente que, para esta teoría “no existe identidad entre ganancia y renta, pues un sujeto podría percibir un beneficio muy significativo y, sin embargo, no estar obligado a pagar el tributo” (Medrano, 2018, p.18). Este sería el

caso de la herencia, el legado y las donaciones; el dinero que recibe la persona incrementa su patrimonio, sin embargo, este ingreso no calificaría como renta porque no lo va percibir de forma periódica o de manera constante, y no se deriva de alguna de las fuentes productoras antes mencionadas. Lo mismo sucede con el dinero obtenido de las apuestas, las loterías, de los casinos o de cualquier juego al azar; es una ganancia, sin embargo, no es una renta.

En nuestra normativa, esta teoría se encuentra regulada en el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF (en lo sucesivo denominado “Ley del IR”), el cual establece lo siguiente:

“Artículo 1°. - El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. (...)”

2.1.2. TEORÍA DEL FLUJO DE LA RIQUEZA

Según García (citado por Medrano, 2018) esta teoría comprende “al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado” (p. 23). En ese sentido, para dicha teoría se considerará como renta a toda aquella ganancia, beneficio o enriquecimiento que provenga de operaciones con terceros.

A diferencia de la primera teoría (renta – producto), en el cual es imprescindible que los ingresos sean periódicos y que provengan de una fuente durable como el capital, trabajo o empresa; en la teoría del flujo de riqueza, no es necesario que se deriven de una fuente permanente y los ingresos pueden o no ser periódicos. Por ejemplo,

tenemos el caso de una persona que trabaja en una combi recogiendo estudiantes y llevándolos a la escuela; si un día esa persona decide vender su combi, el monto que obtiene producto de esa venta, según la teoría de la renta – producto, no calificaría como “renta”, debido a que no proviene de una las fuentes y una vez vendido la combi, la persona no va ser capaz de generar ingresos periódicos. En cambio, para la teoría del flujo de riqueza, el dinero de la venta se calificará como “renta”, porque se deriva de una operación con un tercero (que sería el comprador) y porque, en esta teoría no importa la periodicidad.

Asimismo, Llosa et al. (2018) indican lo siguiente:

Dada su amplitud conceptual, la renta como flujo de riqueza comprende a las rentas producto (que más allá de sus características propias, proviene de una fuente, cualquiera que sea esta), pero también a otro tipo de ingresos, como las ganancias de capital (...), los ingresos eventuales, ingresos accidentales e ingresos a título gratuito. (p. 74)

En nuestra legislación, se aplica la teoría del flujo de riqueza en el ámbito de las empresas, tal y como reconoce la SUNAT en su informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000, donde señala que una de sus características principales:

Es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT], 2005, p. 2)

De esta manera, la SUNAT recoge lo plasmado en la parte final del artículo 3° de la Ley de IR y en el primer párrafo del inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley de IR, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, los cuales hacen alusión a los ingresos obtenidos de las operaciones que realizan las empresas con terceros. Conforme se mencionó anteriormente, existen ingresos que no provienen de una fuente durable o permanente, pero, que según la teoría del flujo de riqueza, se encuentran gravados por el Impuesto a la Renta, algunos de estos ingresos se encuentran regulados en los dispositivos legales peruanos, como se advierte en el inciso b) del artículo 1° con el artículo 2° de la Ley del IR (referido a la ganancia de capital); en el inciso c) del artículo 1° con el artículo 3° de la Ley del IR (sobre otros ingresos derivado de operaciones con terceros), y en el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del IR (acerca de los ingresos accidentales, eventuales y a título gratuito).

Respecto al primer supuesto, de acuerdo al inciso b) del artículo 1° y al artículo 2° de la Ley del IR, se hallará gravado por el Impuesto a la Renta, las ganancias de capital que perciban las empresas. Esta ganancia de capital se produce por la venta de un bien capital, el cual es “un bien que forma parte del parte del activo fijo, o si se quiere, viene a ser un bien que ha sido comprado o construido por la empresa para mantener la propiedad por un largo periodo de tiempo (...)” (Ruiz de Castilla, 2021b, p. 23).

De igual manera, según Medrano (2018) esta ganancia de capital se obtiene:

(...) Cuando enajenan determinada clase de bienes que, en principio, no están destinados a ser comercializados: el activo fijo (maquinaria, equipos, etc.).

Como resulta evidente, una empresa no se constituye para vender sus bienes de

activo fijo, de modo que, la ganancia que provenga de su enajenación no sería periódica ni susceptible de obtenerse periódicamente (...). (p. 20)

Además, la ganancia no proviene de una fuente permanente, por el contrario, una vez producida la venta, ese bien ya no va a pertenecer a la empresa, es decir, se desprende de una de las fuentes que la ayudaba a generar renta (capital). Por ejemplo, en una empresa que se dedica a producir y vender cuadernos u otros útiles escolares; uno de sus activos fijos será la maquinaria que utiliza para fabricar esos útiles, hay que tomar en cuenta que esa maquinaria no se adquirió para venderla, sino que, se compró para que durante un largo periodo de tiempo ayude a producir los útiles y con la venta de estos, generar ingresos. Un día, la empresa decide vender esa maquinaria, por ser muy antigua y para comprar un nuevo equipo, esa máquina tiene un costo de S/ 10,000.00 (diez mil con 00/100 soles), pero, logran venderla a S/ 12,000.00 (doce mil con 00/100 soles), ganando de esta manera S/ 2,000.00 (dos mil con 00/100 soles), este monto vendría a ser lo que se conoce como ganancia de capital. En este caso, no estoy generando ingresos periódicos y me estoy desprendiendo de una fuente (maquinaria) que me ayudaba anteriormente a generar mensualmente ingresos (renta -producto).

En este punto, es necesario diferenciar entre rentas de capital y ganancias de capital, las rentas de capital hacen referencia a los ingresos que derivan de la explotación de una fuente (capital), mientras que, las segundas se refieren al beneficio que se obtiene por la enajenación o la venta de un bien capital (como el activo fijo), donde va a haber un aumento del valor del bien; asimismo, en las rentas de capital, la fuente debe ser necesariamente durable o permanente y capaz de generar ingresos periódicos, en cambio, en las ganancias de capital, luego de la enajenación, la fuente ya no es propiedad de la empresa, por lo que, no es posible de generar más ganancias.

En el caso de las ganancias de capitales obtenidas por personas naturales, el último párrafo del artículo 2° de la Ley de IR dispone:

“No constituye ganancia de capital gravable por esta Ley, el resultado de la enajenación de los siguientes bienes, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría:

i) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.

ii) Bienes muebles, distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo.”

Por lo que, en el Perú sólo será gravable la ganancia de capital que genera una persona natural (que no realiza actividad empresarial), cuando enajene un predio que no califique como casa - habitación o cuando venda valores mobiliarios (inciso a del artículo 2°); en cualquier otra operación, las ganancias de capital no estarán gravadas. Por ejemplo, si una persona natural adquiere una casa – habitación y en algún momento decide vender dicha casa, la ganancia obtenida de la enajenación de la casa-habitación no será gravable por el Impuesto a la Renta. En cambio, si una persona compra una casa – playa o una casa – campo, y luego de un tiempo quiere venderlas, el resultado de esa enajenación sí se encuentra afecto por el Impuesto a la Renta. Asimismo, si una persona natural decide vender su automóvil, y obtiene una ganancia de S/ 1,000.00 (diez mil con 00/100 soles), ya que lo compró a S/ 7,000.00 (siete mil con 00/100 soles) y lo vendió a S/ 8,000.00 (ocho mil con 00/100 soles), dicha ganancia no se encuentra gravada según la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto a los otros ingresos que se consideran como “renta” según la teoría del flujo de riqueza, en el inciso c) del artículo 1° de la Ley de IR, se establece lo siguiente:

“Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

(...)

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.”

Para Ruiz de Castilla (2021b), “la referencia a los demás ingresos que provienen de terceros tiene que ver con supuestos donde no se puede advertir la presencia de la voluntad” (p. 25). Uno de estos supuestos son las indemnizaciones, tal y como se señala en el artículo 3° de la Ley de IR.

Por ejemplo, hay una empresa que se encarga de transportar pasajeros a distintas partes del Perú, un día uno de sus ómnibus sufre un accidente y queda inutilizable, generando de esta manera dos tipos de daños: el daño emergente y el lucro cesante.

El primer concepto está constituido por toda pérdida acaecida en el patrimonio del sujeto cuando se le causó el daño. En cambio, el segundo se refiere a la pérdida de lo que, en ese momento, aún no se hallaba en el patrimonio del afectado, esto es, se trata del futuro enriquecimiento frustrado. (Medrano, 2018, p. 40)

Para empezar, producto del accidente hay una pérdida en el patrimonio de la empresa, por lo que, la compañía de seguros que había contratado en caso ocurra este tipo de accidentes, procede a entregarle un monto de dinero, para que la empresa logre comprar un ómnibus que sea similar al que ha perdido, esto es, lo que se conoce como indemnización por daño emergente. Sin embargo, esta indemnización no está gravada por el Impuesto a la Renta, conforme al inciso e) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del IR.

En segundo lugar, la empresa ha dejado de percibir ingresos por la pérdida del ómnibus, porque, puede ser que en las semanas posteriores al accidente, se hayan programado viajes a otras partes del Perú; esta pérdida de ingresos (enriquecimiento frustrado) es el lucro cesante. Ante esto, la compañía de seguros le entrega a la empresa una indemnización semejante a los ingresos que ha perdido. En este caso, esta indemnización sí se encontrará gravada por el Impuesto a la Renta.

Por último, en el segundo párrafo del inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del IR también se hace referencia a la teoría del flujo de riqueza: *“En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor”*

Los ingresos eventuales son aquellos que dependen de la suerte o del azar, aquí encontramos a las apuestas, la lotería o cualquier otro juego; mientras que, para García (citado por Acosta, 2019) los ingresos accidentales son “(...) originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora” (p. 20). Asimismo, los ingresos a título gratuito comprenden a los percibidos mediante donaciones, legados, herencias, etc.

En vista de ello, si una empresa participa en una lotería y gana S/ 10,000.00 (diez mil con 00/100 soles), dicho monto será gravable por el Impuesto a la Renta. Lo mismo ocurre si se le dona dinero o una maquinaria, dicho beneficio o ingreso también estará gravado.

2.1.3. TEORÍA DEL CONSUMO MÁS INCREMENTO PATRIMONIAL

Según Bravo (2013), esta teoría “considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable” (p. 223). Entonces, calificará como renta cualquier cambio que exista en el valor del patrimonio de una persona, desde el inicio de un ejercicio (01 de enero) hasta su cierre (31 de diciembre), además, de los consumos que realice en ese periodo.

García (citado por Llosa et al., 2018) comenta que esta teoría:

Busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo, gravando por ello el conjunto de satisfacciones de las que se disponen en dicho tiempo. Esas satisfacciones (...) tienen dos formas de manifestarse: o se transforman en consumo o terminan incrementando el patrimonio al fin del periodo. Por eso, la suma algebraica de lo consumido más los cambios en el valor del patrimonio constituyen la renta del periodo. (p. 76)

Por ejemplo, al 01 de enero del 2023 una persona contaba con un patrimonio que tenía un valor de S/ 500,000.00 (quinientos mil con 00/100 soles), pero, en abril de este año retira el monto de S/ 20,000.00 (veinte mil con 00/100 soles) para realizar algunos consumos (ropa, víveres, joyas, entre otros), después, en noviembre de ese año compra un departamento por el valor de S/ 200,000.00 (doscientos mil con 00/100 soles). Siguiendo esta teoría, el consumo de S/ 20,000.00 (veinte mil con 00/100 soles) calificaría como “renta”, por lo que, se encontraría gravado por el Impuesto a la Renta. Asimismo, la adquisición del inmueble, cuyo valor es la suma de S/. 200,000.00

(doscientos mil con 00/100 soles), implica un incremento o variación en el patrimonio de la persona, que también es gravable por el impuesto.

A diferencia de las anteriores teorías, en la del consumo más incremento patrimonial, todo gasto que realice una persona puede ser considerado como renta; mientras que, en las teorías de la renta – producto y del flujo de riqueza, solamente califica como renta, los ingresos o ganancias que perciba una persona. Para la teoría de la renta – producto, es importante que el ingreso sea periódico y provenga de una fuente durable, en cambio, para la teoría del consumo – patrimonial, no es importante la fuente ni la duración de los ingresos. Además, para la tercera teoría, el incremento del valor del patrimonio de una persona puede deberse a que se ha obtenido nuevos bienes o porque aumentó el valor de los bienes que ya existían; en cambio, en la teoría del flujo de riqueza no está incluido los casos en que se ha incrementado el valor de un bien que ya formaba parte del patrimonio del contribuyente.

En la legislación peruana, la teoría del consumo más incremento patrimonial se encuentra plasmada en el inciso d) del artículo 1° de la Ley de IR, que regula sobre las rentas imputadas. Según Ruiz de Castilla (2021b) la renta imputada “se trata de aquellos supuestos donde la norma legal atribuye o imputa renta a la ocurrencia de un determinado hecho” (p. 28).

Dentro de las rentas imputadas encontramos a las rentas fictas, un caso de renta ficta es el establecido en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del IR.

“Artículo 23°.- Son rentas de primera categoría:

(...)

d) La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

La renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial.”

Por ejemplo, una persona natural es propietaria de dos inmuebles en la ciudad de Chimbote, en el primer inmueble viven él, su esposa y sus hijos, mientras que, el segundo predio se encuentra desocupado. La hermana de dicho sujeto, se ha divorciado recientemente y se ha retirado del hogar conyugal, por lo que, no tiene donde quedarse. Ante esto, el propietario le indica a su hermana que puede ocupar el segundo inmueble, no recibiendo a cambio alguna retribución.

Si bien es cierto, en la realidad el propietario no ha percibido alguna renta, sin embargo, al haber cedido o alquilado un bien a un tercero, él debía obtener un ingreso, por lo que, a fin de que el Estado no deje de percibir el Impuesto correspondiente, la Ley le imputa una renta, como se advierte en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del IR.

Ruiz de Castilla (2021b) comenta:

Ciertamente se trata de una ficción. La norma legal parte de un hecho cierto que consiste en la ocupación del predio y le atribuye o imputa una consecuencia que no coincide con la realidad. Esta consecuencia consiste en la obtención de una renta por parte del propietario del predio. Queda claro que en este punto nos encontramos ante una renta ficta. (p. 28)

Asimismo, otro caso de renta ficta es cuando un propietario cede un bien mueble o un bien inmueble que no sea un predio, ya sea de forma gratuita o por un valor no

determinado, regulándose dicho supuesto en el inciso b) del artículo 23° de la Ley del IR.

Finalmente, esta teoría se encontrará reflejada en el penúltimo párrafo del artículo 3° de la Ley de IR, cuando se considera como renta al “*resultado por exposición a la inflación*”, ya que la inflación conlleva una variación o un cambio de valor del patrimonio existente.

2.2. ¿QUÉ ES EL IMPUESTO A LA RENTA?

Usualmente, cuando nos referimos a un impuesto, la respuesta es: el impuesto es un tributo en el que el sujeto pasivo está obligado a cumplir con el pago sin recibir una contraprestación directa. Sin embargo, la afirmación de que el impuesto sea un tributo y no tenga una contraprestación, no es del todo cierta “Lo que pasa es que se trata de una contraprestación global, difusa, colectiva, que tiene por fuente los deberes constitucionales establecidos para los poderes públicos en beneficio del ciudadano colectivo” (Rosembuj, 2016, p. 33). Entonces, eso se traduce que el impuesto para el Estado es tan importante porque permite la recaudación de recursos, que, a futuro, podrán ser devueltos a la comunidad mediante obras públicas, acceso a la salud, a la educación, entre otros servicios públicos.

Por ello, entre los distintos impuestos que ha incorporado el Perú en su ordenamiento jurídico, el impuesto a la renta representa el principal y más eficiente forma de recaudación de ingresos para las arcas del Estado, porque se extiende a los contribuyentes “(...) y se distribuye según la capacidad contributiva de la persona natural o empresa. En las características generales que se le imputan se encuentra el no ser trasladable, equitativo y ser estable” (Moreno et al., 2021, p. 42).

Mediante el Informe N.º 017-2020-SUNAT/1V3000, la SUNAT (2020) alude que el impuesto a la renta como tributo tiene las siguientes características:

i) Directo, en la medida que la carga económica es soportada directamente por el contribuyente; ii) De carácter real, dado que considera aisladamente la riqueza gravada, prescindiendo del sujeto que recibe el beneficio, y iii) De realización periódica, en el sentido que el hecho imponible se configura al final de cada ejercicio gravable, teniendo en cuenta el total de rentas generadas en ese periodo.

(p. 1)

Cabe recordar que estas características se desprenden del artículo 1º de la Ley del IR, el cual regula:

El impuesto a la Renta grava:

- a) *Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.*
- b) *Las ganancias de capital.*
- c) *Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.*
- d) *Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley. (...)*

Así pues, conforme lo define el Tribunal Constitucional del Perú (2013):

(...) se advierte que son 4 los hechos imposables del Impuesto a la Renta que definen su estructura, siendo que cada uno de ellos alude a la existencia de renta cuando

nos encontramos frente a un plus, ingreso adicional, ganancia o utilidad económica generada como consecuencia del manejo de una fuente permanente de explotación económica (capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos). (fundamento 13)

Por ello, para poder distinguirlos, se detalla cuáles son los tipos de categorías de rentas que la legislación peruana ha regulado:

a. Rentas de Capital

Esta clasificación se da porque el impuesto a la renta grava los ingresos que se generan por el capital que se tiene, por ejemplo: un sujeto que tiene un bien inmueble y lo cede a otro bajo contrato de arrendamiento, se entiende que recibirá una merced conductiva¹ conforme convengan el arrendador y arrendatario. Pues bien, será en esta oportunidad el arrendador, quien recibe la merced conductiva y deberá declarar el impuesto a la renta de primera categoría, porque haciendo uso de su patrimonio ha generado un ingreso.

- Rentas de primera categoría

Para este tipo de rentas, se debe considerar lo siguiente:

(...) - rentas provenientes de bienes duraderos; y – obtención de rendimientos sin desprenderse de la propiedad del bien (...) es de exclusiva obtención de personas naturales, sucesiones indivisas² o sociedades conyugales. Otro aspecto a resaltar (...) se reconocen (se computan) en el periodo de su devengo. Dicho de otra manera, son rentas en el periodo en que estas se producen sin importar si estas han sido cobradas o no. (Alva et al., 2023, p. 25)

¹ Es aquello que el arrendador recibe por haber cedido en usos el bien al arrendatario.

² Se constituye este estado cuando una persona natural ha dejado de existir, hasta que se determine a sus herederos, ya sea a través de la sucesión testada o intestada.

De tal modo, conforme al artículo 23° de la Ley del IR, son rentas de primera categoría las que provienen del:

- a) Producto del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios; ya sea en efectivo o en especie.
- b) Producto a consecuencia de la locación o cesión temporal de cosas muebles o inmuebles distintos a predios.
- c) Cuando el arrendatario o subarrendatario introduzca mejoras en el bien y ello constituya un beneficio para el propietario y no esté obligado a reembolsar.
- d) La renta ficta de predios cuando el propietario haya cedido su bien gratuitamente o no haya determinado precio.

Además, el trato a seguir de la declaración, liquidación y pago de esta categoría de renta, se debe al contenido del artículo 84° de la Ley del IR:

“Los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta, correspondiente a esta renta, el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe que resulte de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta, utilizando para efectos del pago el recibo por arrendamiento que apruebe la SUNAT, que se obtendrá dentro del plazo en que se devengue dicha renta conforme al procedimiento que establezca el Reglamento. (...)”.

No obstante, Medrano (2018) comenta que: “En la mayoría de casos, el impuesto tendrá carácter definitivo, toda vez que las rentas de primera categoría no se suman a las demás para tributar sobre todas en forma global” (p. 68). En otras palabras,

cada una de ellas se puede dar de manera independiente, teniendo en cuenta el artículo 57° de la Ley del IR donde establece sobre el ejercicio gravable en mérito al criterio por lo devengado, esto significa que el contribuyente tendrá la obligación de declarar y pagar mensualmente conforme al cronograma que publica la SUNAT, a pesar que, en alguna circunstancia no se haya concretado el pago.

Como se ha citado en líneas superiores, esta categoría grava distintos supuestos, los cuales están revestidos de diferencias en las tasas porcentuales, por ello, se estima importante citar un ejemplo para entender el cálculo del tributo cuando ocurre el arrendamiento de un bien inmueble. Supongamos que una persona natural tiene un predio que tiene como valor de autoavalúo de S/ 250,000.00 (doscientos cincuenta mil con 00/100 soles) y lo alquila durante todo el año 2022 (enero a diciembre) por una merced conductiva mensual, donde incluye el pago del servicio de electricidad y agua, ascendente a S/ 1,500.00 (mil quinientos con 00/soles). Entonces, para determinar el impuesto a pagar mensualmente, aplicamos el 5% sobre la merced conductiva, teniendo como resultado el monto de S/ 75.00 (setenta y cinco con 00/100 soles), siendo aquello lo que el arrendador debería pagar mensualmente por el impuesto a través del Formulario N.º 1683 aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 099-2003/SUNAT.

Pues bien, para establecer si la persona tiene la obligación de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta de primera categoría, es necesario comparar:

- a) El monto mínimo, el cual se obtiene de la aplicación del 6% al valor del autoavalúo del bien inmueble (S/ 250,000.00) teniendo como resultado S/ 15,000.00 (quince mil con 00/100 soles), y a este monto debemos aplicar el 5%.

El monto que resulta de la operación matemática es de S/750.00 (setecientos cincuenta con 00/100 soles).

- b) Y, el monto pagado durante todo el año, el cual se obtiene de la multiplicación de la provisión del monto mensualmente por el tiempo del arrendamiento, esto sería S/ 75.00 por 12 meses, cuyo monto asciende a S/ 900.00 (novecientos con 00/100 soles).

Visto las estimaciones aritméticas, se puede concluir que el monto pagado durante todo el año fue S/ 900.00, y que es mayor al monto mínimo de S/750.00, de tal modo, no hay obligación de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta de primera categoría, puesto que el monto pagado es mayor al monto mínimo. En caso esa situación fuera invertida, allí sí habría la obligación de declarar el impuesto y pagar la diferencia del mismo.

- Rentas de segunda categoría

Esta categoría se genera cuando se trabaja el capital de una persona natural sin negocio, o persona jurídica, que no son comprendidas en la primera categoría, por ejemplo, la venta de bien inmueble (casa) o bien incorporable, o también la cesión de un predio. Por ello, desde un enfoque general, el artículo 24° de la Ley del IR, especifica cuáles son las rentas que serían consideradas en esta categoría:

- a) Los intereses originados en la colocación de capitales, así también los incrementos o reajustes que se aplican al capital producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.

- b) Los intereses, excedentes y cualesquiera los ingresos que reciban los socios de las cooperativas.
- c) Los ingresos provenientes por regalías.
- d) Aquel producto que se reciba de la cesión definitiva o temporal de los derechos de marca, de llave, patentes, regalías o similares.
- e) Los ingresos por las rentas vitalicias.
- f) Las sumas o derechos que se reciben por concepto de pago de las obligaciones de no hacer.
- g) Lo producido de los importes entregados a consecuencia de los contratos de seguros de vida.
- h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital.
- i) La distribución de los dividendos, así como, cualquier otra forma de distribución de utilidades.
- j) Las ganancias de capital.
- k) Las ganancias o ingresos que provengan de instrumentos financieros derivados.
- l) Aquellas rentas producidas por la enajenación, redención o rescate, de acciones y participaciones representativas del capital y demás papeles comerciales.

Tal como se ha descrito, el marco legal de esta categoría se encuentra regulada entre los artículos 24º al 27º de la Ley del IR. Asimismo, para establecer las tasas del impuesto deberemos remitirnos al artículo 54º (Cuando se está considerando al sujeto pasivo a personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país).

Al mismo tiempo, el criterio para la imputación de rentas se da por lo percibido, en otras palabras, existe la obligación de pagar el impuesto cuando se haya percibido la renta (al momento de obtener el ingreso).

Esta categoría de renta tiene distintos supuestos, los cuales están sujetos a distintas tasas porcentuales y limitaciones, por ello, solo de manera práctica, citamos un ejemplo del cálculo del impuesto de renta de segunda categoría generada por la compra-venta de un bien inmueble. Supongamos que una persona adquirió un bien inmueble el 11 de noviembre del 2019 al monto de S/ 200,000.00 (doscientos mil con 00/100 soles), posteriormente, decide venderlo el 15 de diciembre de 2022 por el monto de S/ 235,000.00 (doscientos treinta y cinco mil con 00/100 soles). Entonces, para determinar cuánto deberá tributar, primero debemos hallar el monto de la ganancia de capital, el cual se calcula a través de la resta del monto de enajenación (S/ 235,000.00) menos el monto de adquisición (S/ 200,000.00), arrojando como resultado S/ 35,000.00 (treinta y cinco mil con 00/100 soles), a este monto se deberá aplicar el 5%. Finalmente, el monto a tributar por renta de segunda categoría es de S/ 1,750.00 (mil setecientos cincuenta con 00/100 soles).

b. Rentas de Trabajo

Es denominada de esta manera, porque es la persona natural sin negocio quien presta su tiempo y esfuerzo para recibir una contraprestación por su trabajo. Al mismo tiempo, esta clasificación convencional contiene:

- Rentas de cuarta categoría

Se refiere aquel ingreso que percibe un sujeto a consecuencia del trabajo realizado de manera independiente, sin sujeción de un empleador directo. Usualmente, los

locadores de servicios son los que caben en esta categoría o los directores de las empresas.

Pese a lo ilustrado, los supuestos que están gravados en esta categoría, están regulados en el artículo 33° de la Ley del IR:

- a) El producto del ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio que no estuvieran incluidas para ser gravadas como rentas de tercera categoría.
- b) La prestación que se recibe por ejercer la función de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares. Además, cuando se perciban dietas por el desempeño en función a ser regidor o consejero regional.

Para el cálculo de esta categoría, se debe considerar lo regulado en el artículo 45° de la Ley del IR, donde establece que, para obtener la renta neta de cuarta categoría, se debe deducir de la renta bruta el 20 % de la misma del ejercicio gravable hasta el límite de 24 UIT³, y a su vez, se pide tener en cuenta que esta deducción no es aplicable a las rentas percibidas por el desempeño de funciones contempladas en el inciso b del artículo 33° de la Ley del IR. El siguiente paso es deducir el monto fijo de 7 UIT al resultado de la deducción del 20%, y adicionalmente, siempre y cuando, el contribuyente haya concurrido a la generación de gastos deducibles dentro del ejercicio gravable, puede aplicarse la deducción adicional traducida en la suma de los gastos deducibles hasta el límite de 3 UIT, conforme a lo regulado en el artículo 46° de la Ley del IR.

³ La UIT es una unidad de medida que ha establecido el Estado para lograr determinar los impuestos, infracciones, sanciones y otros. Para el año 2023, en el Perú, el valor de la UIT asciende a S/ 4,950.00 (cuatro mil novecientos cincuenta con 00/100 soles).

Posteriormente, la renta neta obtenida después de los montos deducibles, se deberá determinar conforme a la escala progresiva acumulativa, según lo regulado por el artículo 53° de la Ley del IR, así como se muestra:

Figura 1: Escala progresiva del artículo 53° de la Ley del IR.

Suma de la renta neta de trabajo y de la renta de fuente extranjera	Tasa %
Hasta 5 UIT	8
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20
Más de 45 UIT	30

FUENTE: Artículo 53° de la Ley del IR

Para entender lo descrito, se cita el siguiente ejemplo: Si una persona obtuvo S/ 50,000.00 (cincuenta mil con 00/100 soles) como ingreso anual del año 2022 y desea conocer cuánto es el monto a tributar, en ese caso, primero descontamos el 20% de los ingresos anuales, teniendo como resultado S/ 40,000.00 (cuarenta mil con 00/100 soles), y a ello le restamos el monto fijo de 7 UIT, y de tal modo, tenemos como renta neta a S/ 5,350.00 (cinco mil trescientos cincuenta con 00/100 soles). Sobre esta renta neta aplicamos la tasa del 8% según el cuadro de escala progresiva, y obtenemos que el monto a pagar por impuesto a la renta de cuarta categoría es S/ 428.00 (cuatrocientos veintiocho con 00/100 soles).

- Rentas de quinta categoría

A diferencia de la cuarta categoría, esta renta de trabajo se concretará cuando se obtiene algún ingreso por la condición de laborar bajo la dependencia de un empleador, o en su defecto, la persona de manera independiente brinde su trabajo al

empleador y este último, sea quien le proporcione los elementos de trabajo necesarios para ejecutar su labor.

En mérito a lo descrito, es importante precisar que el artículo 34° de la Ley del IR regula que son rentas de quinta categoría:

- a) Toda retribución por servicios personales que se haya dado en consecuencia del trabajo prestado en relación de dependencia, tales como: sueldos, salarios, asignaciones, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, compensaciones en dinero o especies, gastos de representación, entre otros.
- b) La renta vitalicia y pensiones que se haya obtenido a consecuencia del trabajo personal.
- c) Las participaciones de los trabajadores.
- d) Los ingresos provenientes de las cooperativas de trabajo.
- e) Los ingresos del trabajo de manera independiente (regulado por la ley civil), siempre y cuando el usuario que requiera sus servicios brinde el lugar, horario y proporcione los elementos necesarios para su trabajo.
- f) Por último, aquellos ingresos considerados dentro de la cuarta categoría, y que se obtengan simultáneamente a los de renta de quinta categoría.

Es importante precisar que, para este tipo de categoría:

- 1) Si la persona natural genera rentas de quinta categoría, no tiene la obligación de presentar la declaración jurada anual, debido a que, si bien el contribuyente es quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, no obstante, el empleador es un agente retenedor a quien se le confiere el deber de entregar el monto retenido al acreedor tributario, ello en virtud al artículo 71° de la Ley del IR.

- 2) Asimismo, se debe tener en cuenta el criterio de lo percibido, es decir, la persona tributará siempre y cuando haya cobrado durante el ejercicio del año fiscal, y a razón de ello, no es aplicable el criterio de lo devengado.

Ahora bien, para entender su tratamiento, imaginemos que, durante el ejercicio del año 2023, una persona natural tiene como renta bruta anual de cuarta categoría el monto de S/ 50,000.00 (cincuenta mil con 00/100 soles) y a su vez, obtuvo una renta bruta anual de quinta categoría ascendente a S/ 15,000.00 (quince mil con 00/100 soles). Entonces, para determinar cuánto es el impuesto, debemos primero deducir el 20% de la renta bruta de cuarta categoría, obteniendo como resultado de la resta, el monto de S/ 40,000.00 (cuarenta mil con 00/100 soles), este monto se sumará a la renta bruta de quinta categoría, obteniendo S/ 55,000.00 (cincuenta y cinco mil con 00/100 soles). Posteriormente, a la suma de las rentas debemos deducir el valor de 7 UIT, esto es, el valor de S/ 34,650.00 (treinta y cuatro mil seiscientos cincuenta con 00/100 soles). Finalmente, el resultado de la suma de las rentas de cuarta y quinta categoría menos el valor de las 7 UIT, se obtuvo como resultado el monto de S/ 20,350.00 (veinte mil trescientos cincuenta con 00/100 soles), por tal motivo, debemos aplicar la tasa porcentual del 8% sobre el resultado obtenido, ello conforme al cuadro de escalas de las tasas del impuesto a la renta según a lo establecido en el artículo 53° de la Ley de IR. El monto a tributar sobre el ejercicio del año 2023, es de S/ 1,628.00 (mil seiscientos veintiocho con 00/100 soles).

c. Renta empresarial

Es aquella renta proveniente del comercio, la industria, o alguna actividad económica permitida por el ordenamiento jurídico peruano.

- Rentas de tercera categoría

Se ampliará la explicación de esta categoría en el punto 2.3. del presente informe.

2.3. ASPECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA

Para un mejor entendimiento, los datos de la estructura lógica de la norma tributaria en lo que respecta del impuesto a la renta de tercera categoría, pueden distribirse en lo siguiente:

2.3.1. ASPECTO PERSONAL O SUBJETIVO

“El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que, según lo dispuesto por el legislador, en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria” (Ferreiro, 2022, p. 52). Por ello, el aspecto subjetivo es aquel sujeto que se encuentra obligado a dar cumplimiento al mandato tributario, y a su vez responde a la interrogante: “¿Quién es el sujeto obligado?”

Para el asunto en concreto, el sujeto obligado recae en las personas que realizan actividades económicas permitidas según el ordenamiento jurídico peruano, y que de ello generan rentas empresariales. Cabe precisar que, los contribuyentes previamente deben elegir alguno de los cuatro regímenes tributarios que existen en el sistema peruano, los cuales son: régimen general, régimen especial del impuesto a la renta, el nuevo régimen único simplificado y el régimen MYPE tributario. Cada uno de ellos tienen distintos rasgos y requisitos para ser considerados, sin embargo, todos tienen la obligación de declarar y/o pagar el impuesto a la renta de tercera categoría, siempre y cuando realicen el hecho imponible.

A continuación, se presentan los regímenes tributarios que tienen como obligación realizar pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta de tercera categoría, presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta, y si fuera el caso, regularizar el pago del saldo pendiente a consecuencia de la diferencia entre el monto declarado como impuesto a la renta anual y los pagos a cuenta de manera mensual.

a. Régimen MYPE tributario

Pueden acogerse a este régimen las personas naturales o jurídicas que sean consideradas como micro o pequeñas empresas, que sus ingresos no superen 1,700 UIT en el año, por lo que, convertido a nuestra moneda nacional, sería S/ 8'415,000.00 (ocho millones, cuatrocientos quince mil con 00/100 soles) según el límite de este régimen. Además, las empresas no tienen límites de compras, de número de trabajadores, ni tampoco en el valor de los activos fijos.

Entre las ventajas que tiene este régimen, son las siguientes:

- El impuesto se calcula en función a la ganancia obtenida por la persona.
- Los registros contables pueden ser llevados de manera sencilla (Registro de ventas, registro de compras y el libro diario simplificado (hasta los 300 UIT).
- Tiene la posibilidad de acogerse a la prórroga del Impuesto General a las Ventas (IGV).

El pago a cuenta de manera mensual del impuesto a la renta en este régimen es:

Figura 2: Límites de ingresos del régimen MYPE tributario.

Límites de los ingresos netos	Porcentaje
Si los ingresos netos son menores a 300 UIT	Corresponde el 1% de los ingresos netos.
Si los ingresos netos superan las 300 UIT.	Corresponde el 1.5% de los ingresos netos o coeficiente (conforme a lo regulado en el artículo 85° de la Ley del IR).

FUENTE: Artículo 6° de Decreto Legislativo N. ° 1269, Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE tributario del Impuesto a la Renta.

Asimismo, al finalizar el año, corresponde la regularización de la declaración y pago del impuesto a la renta anual, según la ganancia obtenida:

Figura 3: Límites de las ganancias del régimen MYPE tributario.

Límites de la ganancia	Porcentaje aplicada sobre la utilidad
La ganancia que no supere las 15 UIT	Corresponde el 10 % de la utilidad.
A la ganancia que supere las 15 UIT	Corresponde el 29.5 % de la utilidad

FUENTE: Artículo 5° de Decreto Legislativo N. ° 1269, Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE tributario del Impuesto a la Renta.

b. Régimen General de Renta

Las empresas medianas y grandes son las que suelen acogerse a este régimen, ya sea persona natural o jurídica. Al mismo tiempo, no tienen límite de ingresos para permanecer en este régimen, y tampoco sobre el número de trabajadores, del valor de los activos fijos, ni del monto de compras. Un beneficio del régimen es que las empresas pueden descontar sus pérdidas en un año de las utilidades de años anteriores.

De esta forma, el pago a cuenta mensual del impuesto a la renta en este régimen se sujetará a lo dispuesto en el artículo 85° de la Ley del IR. Asimismo, estará obligado

a regularizar el impuesto a la renta anual, conforme a la equivalencia del 29.5% sobre la ganancia obtenida.

Ahora bien, los contribuyentes sujetos a los regímenes tributarios: Nuevo Régimen Único Simplificado y Régimen Especial a la Renta, son aquellos que no tienen la obligación de presentar la declaración jurada anual del impuesto, pero sí les corresponde el pago del impuesto a la renta de tercera categoría conforme a lo estimado por ley.

- En el caso, de las personas naturales con negocio acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS) tienen dos categorías de pago: la primera es cuando sus ingresos o compras mensuales no exceden de los S/ 5,000.00 (cinco mil con 00/100 soles) y les corresponde una cuota mensual de S/ 20.00 (veinte con 00/100 soles). En cambio, la segunda categoría considera que cuando los ingresos o compras mensuales no excedan a los S/ 8,000.00 (ocho mil con 00/100 soles), entonces su cuota mensual es de S/ 50.00 (cincuenta con 00/100 soles).
- Por otro lado, las personas acogidas al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) suelen ser pequeñas empresas, ya sea persona natural o jurídica, que realizan actividades empresariales, pero que sus ingresos netos anuales o compras no superan los S/ 525.000.00 (quinientos veinticinco mil con 00/100 soles). Si bien no presentarán la declaración jurada del impuesto a la renta anual, sí deberán pagar el 1.5% de los ingresos netos mensuales.

Por otra parte, la norma tributaria ha establecido quienes no son sujeto pasivo del impuesto, como: las entidades del sector público nacional con excepción de las empresas que realicen actividad empresarial, las fundaciones, las comunidades campesinas, las comunidades nativas, y todas aquellas que señale el artículo 18° de la

Ley del IR. No obstante, el Estado peruano, bajo su consideración, ha establecido que algunas entidades estuvieran exoneradas, tal como es el caso de las sociedades, instituciones religiosas, las fundaciones afectas, las asociaciones sin fines de lucro, cuyas rentas desplieguen sus fines específicos en el país, y entre otras entidades que establece el artículo 19° de la Ley del IR.

2.3.2. ASPECTO MATERIAL

Entendemos al “objeto material del tributo” como la: “(...) cosa sobre la cual grava el impuesto. Cosa sobre la cual pesa la carga del gravamen. Cosa gravada, riqueza gravada, bien gravado, en la expresión tradicionalmente empleada por nuestro derecho tributario” (Ferreiro, 2022, p. 48). Por ello, este aspecto hace referencia a lo que grava el tributo y se puede reconocer respondiendo a la pregunta “¿Qué es lo que se grava?”

Para Alva (2012) menciona que:

La manifestación de riqueza es uno de los elementos primordiales que determina la aplicación del Impuesto a la Renta. A través de este tributo se busca afectar fiscalmente tanto la posibilidad de percibir ingresos como el hecho de generar renta. (p.1)

De tal modo, consideramos que el impuesto a la renta de tercera categoría como impuesto directo grava la ganancia obtenida por la explotación económica que realiza la persona natural con negocio o persona jurídica a través de las actividades empresariales, para que consecuentemente consiga el incremento de su patrimonio.

Téngase en cuenta que en el artículo 28° de la Ley del IR se grava los supuestos que grava el impuesto a la renta de tercera categoría.

2.3.3. ASPECTO TEMPORAL

Este aspecto “Es el que delimita la realización del hecho imponible en el tiempo: nos define cuál es el momento en que se considera realizado el hecho imponible como determinante de la obligación de pagar el impuesto” (Pérez y Pérez, 2013, p. 118). Usualmente, responde a la pregunta “¿cuándo nace la obligación?, determina en qué momento se configuraría el hecho que da lugar a la obligación.

Pues, en el caso del impuesto a la renta empresarial se configura cuando la persona constituida genera rentas durante el periodo del año fiscal correspondiente, desde 01 de enero al 31 de diciembre, pero siempre teniendo en cuenta que el reconocimiento de los ingresos y/o gastos se darán en virtud al criterio de devengado, conforme lo establece el inciso a del artículo 57° de la Ley del IR:

“a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial que se devenguen.

Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra. (...)”

Por esa razón, debemos analizar qué se debe entender por “devengado”, ya que este criterio nos permitirá reconocer cuáles son los ingresos y/o gastos correspondientes al periodo comercial y su correspondiente anotación en los registros contables. En ese sentido, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (denominado

International Accounting Standards Committee o en sus siglas en inglés “IASC) en el informe del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad publicado en julio de 1989 y adoptado a partir de abril de 2001, se establece en el fundamento 22:

Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan (...). (p. 61)

En efecto, el Tribunal Fiscal peruano a través de la resolución RTF N.º 02812-2-2006 adopta el criterio del devengo cuando se ha producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, y que no están sujetos a condición que al futuro puedan ser considerados como hecho inexistente. Puesto que, para el Tribunal debe existir una “certeza razonable en cuanto a la obligación y al monto”, ya que se considerará el ingreso (renta) o gasto cuando se genere la obligación de pagarlo o de adquirirlo, pese a que, a la fecha no se haya concretado el pago efectivo.

Por ello, el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 1652-5-2004 de fecha 19 de marzo de 2004 sostiene que las características del devengado son: Primero, que se hayan realizado los hechos sustanciales generadores del ingreso como del gasto. Segundo, que tal hecho sustancial no esté sujeto a condición que pueda acarrear su inexistencia. Por último, se considerará que el gasto o ingreso se originó siempre que exista la obligación de pagarlo o tener el derecho a adquirirlo, pese a que no se concrete propiamente el pago, suponiendo que exista una certeza razonable sobre el monto y la obligación.

Para captar mejor la idea, imagine que la empresa A establece un contrato de venta con la persona B en el mes de diciembre de 2022, pero B va a pagar en enero de 2023, entonces, la operación deberá ser registrada cuando se haya realizado el hecho que genera la obligación de pago, en otras palabras, la operación económica se computará en el mes de diciembre 2022, y se deberá consignar en los registros contables correspondientes.

2.3.4. ASPECTO ESPACIAL

“Desde el punto de vista espacial, el hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal. Ha de estar definido, por tanto, de manera que determine los límites espaciales dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos” (Pérez y Pérez, 2013, p. 116). Entonces, ello implica determinar el lugar donde se desarrolla el hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, por esa razón, para identificar el aspecto espacial, podemos responder a la pregunta: “¿Dónde se configuraría el hecho imponible?”

Previamente, debemos tener en cuenta que existen dos criterios de vinculación o de atribución sobre la renta. Sobre este aspecto, parafraseando a Ruiz de Castilla (2009) nos expone que en algunos países desarrollados (Estados Unidos, Francia, Inglaterra, entre otros) han adoptado el criterio subjetivo dentro de su ordenamiento jurídico tributario, esto puede traducirse en que para gravar una renta solo importa que las personas obligadas a tributar se sujeten por su nacionalidad, lugar de residencia o domicilio.

En cambio, en algunos países de Latinoamérica, han optado por el criterio objetivo, sosteniendo que la renta se gravará en relación a los factores generadores de la renta

dentro del territorio del país, y estos pueden ser considerados privados (capital y/o trabajo) o públicos (por hacer uso de los bienes y/o servicios del Estado).

Por ejemplo, dos ingenieros mecánicos, provenientes de una empresa registrada en los Estados Unidos, viajan a Perú porque tienen que brindar un servicio de reparación de máquinas a una empresa ubicada en la provincia de Huari, región de Ancash. Entonces, si el Perú solo adoptara el criterio objetivo, las rentas obtenidas por los extranjeros deben estar gravadas por el país, porque hicieron uso de sus servicios públicos (vías de transporte) para que llegarán a su destino y de ese modo lograr brindar sus servicios.

Pese a lo comentado, así como muchos otros países, la Política Fiscal peruana adopta los dos criterios para determinar el origen de la renta (subjeto y objetivo)⁴. Por ello, cuando recurrimos al artículo 6° de la Ley del IR, se prescribe que los contribuyentes domiciliados en el Perú están sujetos al impuesto de la totalidad de las rentas gravadas, independientemente de la nacionalidad de la persona natural, del lugar de constitución de la persona jurídica ni de la ubicación de la fuente productora. Mientras que, en el segundo párrafo del citado dispositivo legal, se puede desprender que solo las rentas de los contribuyentes no domiciliados en el país estarán gravadas si son de fuente peruana, entonces, de allí surge la pregunta ¿cómo determinar las rentas gravadas de fuente peruana?

Medrano (2018) expone lo siguiente:

En los regímenes legales que adoptan el principio de la fuente (o del territorio), la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta, lo que tiene gran importancia para los sujetos no

⁴ Por ejemplo, en el artículo 7° de la Ley del IR se refleja el criterio subjetivo, mientras que, en el artículo 9° del citado cuerpo legal se adopta el criterio objetivo.

domiciliados, toda vez que ellos solo están obligados a pagar el impuesto respecto de sus rentas de fuente nacional. (p. 47)

En otras palabras, los sujetos no domiciliados sólo estarán obligados a pagar impuestos si sus rentas son provenientes de fuente peruana y si estas se encuentran establecidas por la ley, para ello podemos recurrir a los artículos 9° y 10° de la Ley del IR.

Por otro lado, los sujetos no domiciliados en el país que realicen actividades tanto en el extranjero como en el país, el artículo 12° de la Ley del IR establece: “(...) son iguales a los importes que resulten aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48°”.

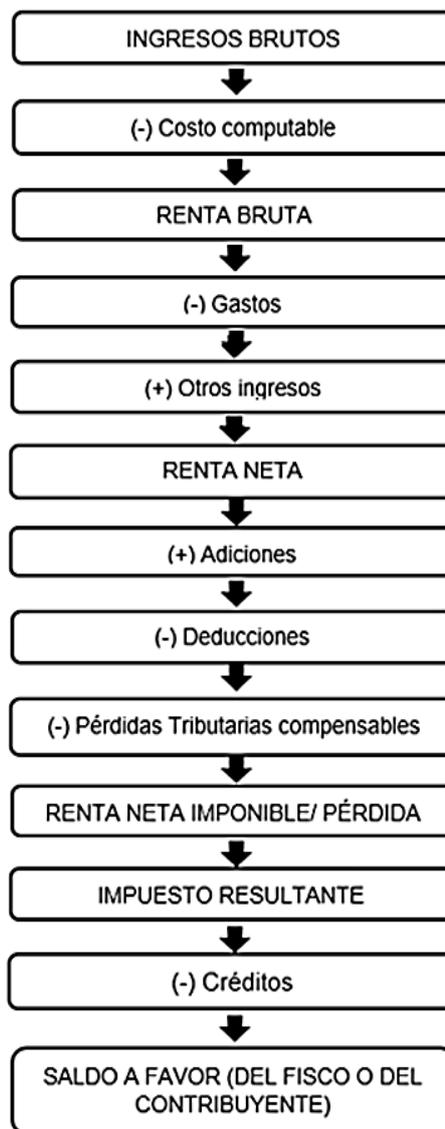
Por último, si un contribuyente domiciliado en el Perú genera rentas en un país extranjero, a ello lo denominamos rentas de fuente extranjera. Para el tratamiento de estas rentas, la SUNAT (s.f.) ha señalado que: “Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana” (p. 54). De tal modo, para determinar la renta neta se deberá considerar lo estipulado en los artículos 51° y 51°-A de la Ley del IR, así como, los artículos 29°-A y 29°-B del Reglamento de la Ley del IR.

2.4. PROCESO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO

En el proceso para la determinación del Impuesto a la Renta el punto de partida es el ingreso. Luego viene una serie de deducciones por concepto de costo, gasto, pérdidas, etc., hasta encontrar la renta neta imponible que es seguida de la aplicación del impuesto. (Ruiz de Castilla, 2021b, p. 188)

A continuación, en la figura 4, se presenta un esquema general del proceso para calcular el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y consecuentemente, presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente a través del Formulario Virtual N° 710.

Figura 4: Esquema para la determinación del IR de 3ra categoría



Fuente: De *Cartilla de Instrucciones de Renta de Tercera Categoría. Declara y paga Renta 2022 (p.9)*, por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, s.f.

2.4.1. RENTA BRUTA

El artículo 20° de la Ley del IR establece sobre la renta bruta:

“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

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, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago (...)”

Al respecto, Bernal (2020) precisa:

En caso no haya costos o gastos que deducir, dicho ingreso bruto será igual a la renta bruta, pero si tales ingresos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta será la diferencia entre el ingreso neto total de dichas operaciones de venta de bienes y el costo computable de los respectivos bienes vendidos. (p. 61)

Por lo que, uno de los aspectos que se debe tomar en cuenta en la determinación es el relacionado a las rentas gravadas por el Impuesto a la Renta de la Tercera Categoría, supuestos que están regulados en el artículo 28° de la Ley del IR, siendo algunos de ellos, los ingresos provenientes de la venta de bienes, de la prestación de servicios, entre otros. Debe especificarse, al momento de realizar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el origen de las ventas o de la prestación de servicios, es decir, si estos provienen de fuente peruana y/o de fuente extranjera.

Según el artículo 20° de la Ley del IR, cuando se vende un bien, la renta bruta estará conformada por el ingreso neto menos el costo computable del bien vendido. Respecto

al primer concepto “ingreso neto”, este se obtendrá de restar los ingresos brutos con los descuentos, bonificaciones o devoluciones que son propios del mercado.

Ruiz de Castilla (2021b) comenta que algunas veces ocurren circunstancias particulares como los descuentos, devoluciones o bonificaciones, que disminuyen el valor inicial del bien que es colocado en venta. Un ejemplo relacionado a la figura del descuento, sería el de una distribuidora de autos nuevos, que en este año fabrica y pone a la venta 100 vehículos, como consecuencia de ello, un potencial cliente desea adquirir uno de esos vehículos, sin embargo, no tiene la capacidad de pagar su precio. Por lo tanto, la distribuidora le ofrece la alternativa de que adquiriera un vehículo casi idéntico, pero, que ha sido fabricado un año anterior, otorgándole además un descuento del 10% del valor de mercado.

En cuanto al segundo concepto “costo computable de bienes enajenados”, el séptimo párrafo del artículo 20° de la Ley del IR establece lo siguiente:

“Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.”

Alva et al. (2023) indican que este rubro “(...) sólo es tomado en cuenta, en los casos de empresas que producen bienes para la venta, o en todo caso, tratándose de entidades que comercializan bienes” (p. 208).

Entonces, el costo computable puede comprender los siguientes términos:

a. Costo de adquisición

Es lo que el contribuyente paga por adquirir el bien de un tercero. Aquí se encuentra incluido: el precio pagado por el bien adquirido, los costos que se incurra debido a la compra de dicho bien (puede ser el pago de impuestos, de aduanas, seguros, el montaje, flete, así como, otros regulados en el artículo 20° de la Ley del IR) y cualquier otro gasto que deba realizarse para que el bien esté en condiciones de ser usado, transferido (enajenado), o para que pueda ser aprovechado de forma económica.

b. Costo de producción o de construcción

En este caso, el sujeto no compra el bien de un tercero, sino que, de manera interna lo produce, fabrica o crea; por lo que, se debe tomar en cuenta al momento de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que costará producir y construir ese bien.

Según Alva et al. (2019):

Los costos de producción o de construcción son todos los desembolsos necesarios como materias primas, mano de obra, suministros diversos, que se incorporan en cada etapa de las fases de producción o de construcción a fin de lograr la fabricación del bien o de la edificación de la obra, para los cuales son aplicables las disposiciones establecidas a los costos de adquisición. (p. 11)

Asimismo, en virtud del numeral 2 del octavo párrafo del artículo 20° de la Ley del IR, el costo de producción o de construcción comprende *“los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción”*

Entre los materiales directos utilizados, podemos encontrar a los elementos y materiales usados para la elaboración, fabricación de los bienes muebles o inmuebles (ladrillos, cemento, arena, entre otros). Por otra parte, la mano de obra directa, hace referencia a los recursos humanos o personal necesario para la producción o construcción (por ejemplo, albañil y obreros). Mientras que, en los costos indirectos encontramos a los diseños, a los planos, a los estudios realizados, la licencia de edificación, etcétera.

c. Valor de ingreso al patrimonio

Es el costo que el contribuyente tiene que reconocer por un bien, por el cual, no ha pagado un precio para adquirirlo. Se puede dar en los siguientes supuestos: cuando dicho bien ha sido transferido a título gratuito o cuando ha sido adquirido debido a una reorganización de la empresa, esto conforme al numeral 2 del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del IR.

En estos casos, el costo computable sería el valor de ingreso al patrimonio, que es el valor de mercado, de acuerdo lo establecido en el artículo 20° de la Ley del IR.

Es importante señalar que, para la deducción del costo computable, el contribuyente debe presentar comprobantes de pago. Solo no será deducible el

costo computable, a pesar de haberse presentado dicho comprobante, en los supuestos regulado en el tercer párrafo del artículo 20° de la Ley del IR.

2.4.2. RENTA NETA

En virtud del artículo 37° de la Ley del IR, para calcular la renta neta, al monto obtenido como renta bruta se le deducirá los gastos que cumplan con el principio de causalidad; esto es, se restarán aquellos gastos necesarios que tuvieron como propósito producir renta, mantener la fuente productora o generar ganancia de capital, siempre que la deducción no se encuentre prohibida por la norma (artículo 44° de la Ley del IR). Al resultado, se le sumarán otros ingresos obtenidos por la empresa.

Durán (2009) comenta:

A partir de tal hilo interpretativo, el Tribunal Fiscal (TF) ha señalado que los gastos a los que se refiere dicho artículo 37 de la LIR son aquellos que no están relacionados con la producción y/o transformación de bienes, es decir, los que formarían parte del costo computable, sino que se trata de los gastos operativos o de ventas. (p.7)

De lo expresado anteriormente, se puede identificar que existen dos términos importantes en la determinación del impuesto a la Renta de Tercera Categoría: los costos y los gastos. Según Ruiz de Castilla (2021b):

Los costos tienen que ver con las adquisiciones de bienes, servicios, etc. que efectúa la empresa que son destinadas a su proceso productivo. En cambio, los gastos se relacionan con las adquisiciones de bienes, servicios, etc., que lleva a cabo la empresa y que: a) no se destinan al proceso productivo, y b) son utilizadas en las demás actividades de la compañía. (p.198)

Otra diferencia es que el gasto se agota en sí mismo, es decir, la inversión no se recupera con el paso del tiempo, mientras que, en el costo, se espera que el monto desembolsado en el bien se recupere en el futuro, generando un beneficio para la empresa más adelante. Gonzales (2014) comenta que un ejemplo es cuando una empresa adquiere una materia prima para producir un bien, el dinero desembolsado para adquirir esa materia prima vendrá a ser un costo, porque se adquirió con la finalidad de vender el bien que ha fabricado y obtener de esa manera una ganancia para la empresa.

Por último, la deducción del gasto se rige por el principio del devengado, en cambio, en el costo, hay dos supuestos: primero, cuando se trate de existencias, su costo no se deduce en el periodo que se devenga, sino, en el periodo que se realiza la transferencia o venta del bien. El término existencia, hace referencia “a la mercadería que ya está apta para ser vendida” (Ruiz de Castilla, 2021b, p. 194).

Por ejemplo, una empresa compra en el año 2021 a un tercero, ropa para ponerla en venta; sin embargo, la vende recién en el año 2022, dicho costo se va a deducir en el periodo del año 2022, que es donde se vendió la existencia, no se puede deducir en el año 2021.

Mientras que, cuando se trate de activos fijos, el costo se va a ir deduciendo a través de la depreciación. Un ejemplo, sería el caso de una empresa que se encarga de la producción y comercialización de cemento, esa empresa adquiere una maquinaria para la fabricación del producto, este equipo se convierte en un activo, el cual irá reduciendo su valor de forma anual por medio de la depreciación.

Ruiz de Castilla (2021b) comenta sobre esta última diferencia:

El devengado es una cuestión que tiene que ver con el gasto y no con el costo. Un gasto se imputa al ejercicio gravable 1 o ejercicio gravable 2 dependiendo de la oportunidad de su devengo. En cambio, un costo se atribuye al ejercicio gravable 1 o ejercicio gravable 2, dependiendo de la oportunidad de la venta del bien, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 20 de la LIR. (p. 183)

2.4.3. CÁLCULO

Conforme a lo expuesto anteriormente y en virtud a lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, a los ingresos brutos se le va deducir los descuentos, devoluciones o bonificaciones propias del mercado, así como, el costo computable (costo de adquisición, producción, valor de ingreso al patrimonio, valor en el último inventario). Luego, de realizar esa operación se obtendrá la renta bruta, a cuyo monto se le va a restar los gastos que cumplan con el principio de causalidad, después se le sumará otros ingresos; y la suma obtenida vendría a ser la renta neta.

Para poder determinar la renta neta imponible (sobre la cual se aplicará la tasa), se debe hacer una conciliación entre el resultado contable que se obtiene de los Estados Financieros y las reglas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, esto quiere decir, que a ese resultado contable se le aplicará una serie de adiciones y deducciones, siguiendo lo establecido en la Ley del IR.

Ruiz de Castilla (2021b) comenta:

De conformidad con el art. 33 del RLIR el punto de partida es el resultado anual que arroja la contabilidad según las normas de tipo contable que básicamente son las Normas Internacionales de Información Financiera – NIFF que han sido

aprobadas por el Estado peruano. Acto seguido, al resultado contable se le aplican las normas legales de tipo tributario que dan lugar a adiciones y deducciones. (p. 169)

Respecto a las adiciones, son “todos aquellos montos que fueron contabilizados como gastos pero que para fines tributarios estos no son permitidos su deducción” (Gutiérrez, 2019, p. 32). Puede pasar que en la contabilidad se restó cierto gasto, sin embargo, luego de revisar el artículo 37° y 44° de la Ley del IR (gastos deducibles y gastos prohibidos), así como, el artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, dicho gasto no es aceptado tributariamente, por lo que, debe adicionarse al momento de calcular la base imponible.

Ruiz de Castilla (2021b) señala que en el sistema contable cabe la posibilidad que se admitan gastos que no cuentan con comprobante de pago, por lo que, en la contabilidad estos van consignarse con signo negativo. Sin embargo, la norma tributaria, no admite gastos que no cuentan con su respectivo comprobante de pago u otro documento probatorio, por lo cual, para efectos tributarios, dicha suma debe aparecer con signo positivo, debiendo adicionarse al resultado contable.

Algunas adiciones son los gastos prohibidos, los gastos que no cuentan con documentación fehaciente, los gastos que no cumplen con la formalidad para su deducción, aquellos cuyo límite excede el máximo deducible, entre otros. Sobre este último se debe mencionar que existen gastos regulados en el artículo 37° de la Ley del IR que cuentan con un límite cuantitativo para su deducción, si se supera el límite que establece la norma, entonces, el exceso tendría que adicionarse al momento de realizar la declaración del impuesto a la renta. Por ejemplo, los intereses de deudas, los gastos de representación, los gastos de publicidad y los gastos recreativos, están sujetos a un límite cuantitativo.

Cabe indicar que cuando se realice la declaración anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se tiene que especificar si la adición es temporal o permanente. Para poder determinar el tipo de adición, debemos remitirnos al artículo 33° del Reglamento de la Ley del IR, que establece que en algunas circunstancias las normas tributarias difieren de los principios contables (NIIF), los cuales, al momento de determinar la base imponible, pueden llegar a ocasionar diferencias temporales y permanentes entre el registro contable y lo declarado tributariamente.

Las diferencias permanentes siempre van a ser no deducibles, no hay posibilidad de que se deduzcan en los ejercicios posteriores. En cambio, las diferencias temporales:

Tienen el carácter de no deducible solo durante un tiempo, siendo deducible en un ejercicio posterior de cumplirse el supuesto previsto en la ley para su deducción. Un ejemplo, de diferencia temporal se presenta en el caso de una estimación de cuentas de cobranza dudosa, que aunque contablemente sea aceptable (...), fiscalmente solo sería gasto cuando este se produjera de acuerdo a las condiciones normadas en la LIR. (Alva et al., 2023, p. 505)

Entre otras adiciones de tipo temporal, encontramos a los honorarios, las vacaciones no pagadas al vencimiento de la fecha de la Declaración, pero, que van a ser canceladas después de la Declaración Jurada Anual (inciso v del artículo 37° de la Ley del IR), los cuales, serán deducibles recién en el ejercicio donde se cumpla con el pago. Asimismo, algunas adiciones de tipo permanente son los excesos de límite, las multas, los gastos personales, entre otros.

En cuanto a las deducciones, estas van a tener un efecto contrario a las adiciones, ya que, van a disminuir la utilidad del ejercicio. Las deducciones van a ser beneficios

adicionales que establecen algunas normas, que permiten reducir el monto del impuesto a la renta.

Conforme a lo indicado por Alva et al. (2023), la deducción contiene:

(...) el importe total de las partidas infectas y/o exoneradas del impuesto a la renta, las deducciones admitidas por leyes especiales, así como el importe de las partidas que no habiendo afectado contablemente los resultados del ejercicio, para fines del impuesto son aceptables como gasto según detalle en papeles de trabajo. (p. 508)

Algunas deducciones son los dividendos percibidos, los ingresos financieros exonerados, las deducciones por personal empleado con discapacidad (deducción adicional regulado en el inciso z del artículo 37° de la Ley del IR), los ingresos exonerados por enajenación de valores mobiliarios, entre otros. Por ejemplo, cuando una empresa se encuentra participando en el capital de otra, y esta última, distribuye dividendos, la empresa que recibe el dinero tiene que registrarlos contablemente como un ingreso, sin embargo, según el artículo 24°-B de la Ley del IR, los dividendos percibidos de otras personas jurídicas no estarán gravados por el Impuesto a la Renta, por lo tanto, se tendría que deducir al momento de realizar la declaración.

Asimismo, en las deducciones, se encuentran los gastos asociados a las adiciones temporales, estos son gastos que en un ejercicio anterior no eran deducibles, sin embargo, al haberse cumplido con la condición o requisito establecido en la norma, se tienen que deducir en un ejercicio posterior. Al igual que en las adiciones, al momento de realizar la declaración del Impuesto a la Renta, se debe especificar si una deducción es permanente o temporal.

Luego de haber realizado las adiciones y deducciones correspondientes, y obtener un resultado conforme a lo regulado en la norma, se tiene que restar las pérdidas tributarias compensables de ejercicios anteriores, en función al sistema de arrastre de pérdidas escogido. Producto del cual, se puede obtener la renta neta imponible, sobre la cual se aplicará la tasa correspondiente, dependiendo del régimen tributario que está acogido el contribuyente. Si se trata del régimen general de renta, se aplicará el 29.5% y si es el régimen MYPE Tributario, se aplicará las tasas escalonadas establecidas.

Por último, al impuesto resultante se le restará los créditos del impuesto a la renta, que pueden ser pagos a cuenta, el saldo a favor del periodo anterior, retenciones hechas en el exterior, entre otros. Lo que dará a lugar, a un saldo a favor del fisco o del contribuyente, si éste ha realizado mayores pagos a cuenta por impuesto a la renta que el monto que le corresponde.

3. ALCANCES SOBRE EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

Como se mencionó anteriormente, para que un gasto sea considerado deducible debe cumplir con el principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37° de la Ley del IR.

“Artículo 37°. - 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 (...)”

Por lo que, según dicho dispositivo legal, los gastos que se deduzcan de la renta bruta de tercera categoría deben ser necesarios y deben tener como objetivo: a) generar u obtener

renta gravada, b) mantener la fuente productora de dicha renta o c) obtener ganancia de capital.

Cuando en el artículo 37º Ley del IR se hace mención a la producción de la renta, quiere decir, que el gasto debe tener como objetivo generar ingresos gravados por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Respecto al segundo objetivo (mantenimiento de la fuente), se debe entender como fuente generadora de la renta empresarial, a la combinación de capital y trabajo.

Siendo así, será deducible de la renta bruta todos aquellos gastos relacionados al mantenimiento o reparación del capital de la empresa (bienes muebles, inmuebles, derechos, entre otros), que se realizaron con la finalidad que les siga generando renta. Asimismo, sobre el mantenimiento de la fuente “trabajo”, Picón (2019) señala:

Se puede afirmar que todo gasto que se realice para “mantener” o incentivar la fuerza laboral será deducible del Impuesto a la Renta; sin embargo, ¿qué quiere decir esto? Implica que las remuneraciones y beneficios sociales de los trabajadores que laboren en actividades que “potencialmente” generen rentas gravadas serán deducibles (...) Lo mismo puede afirmarse de los gastos que tengan como finalidad el mayor bienestar de los trabajadores, tales como, las mejoras en el ambiente laboral (...), seguro médico familiar, entre otros. (pp. 60-61)

En este punto, se debe mencionar que, en la doctrina, se ha desarrollado dos teorías en torno al principio de causalidad:

La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina – en doctrina- teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la

actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non* (...). (Villanueva, 2013, p. 102)

En la legislación tributaria peruana se ha recogido ambas teorías, la primera teoría (causa subjetiva) cuando se establece que debe existir una relación entre el gasto y la producción de la renta; mientras que, la segunda teoría (causa objetiva), cuando se regula que los gastos deben ser necesarios para el mantenimiento de la fuente, el cual estará conectado con la actividad de la empresa y su proceso productivo.

Por otro lado, en cuanto al alcance del principio de causalidad, existen dos concepciones: la restrictiva y la amplia. La concepción restrictiva señala que se deducirán solo aquellos gastos indispensables o imprescindibles, que tengan una relación directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente productora; mientras que, según la concepción amplia, “se permite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, tomando en cuenta adicionalmente la totalidad de desembolsos que puedan contribuir de manera indirecta a la generación de renta” (Alva, 2009. p. 2).

Por ejemplo, aplicando la concepción restrictiva, anteriormente se denegaba a las empresas mineras, la deducción de gastos por mantenimiento o asfaltado de carreteras, considerando que no se cumplía con el principio de causalidad, debido a que no era un gasto indispensable y no estaba relacionado directamente con la actividad minera, sin embargo, actualmente, con la concepción amplia, dichos gastos (a pesar de ser indirectos) son deducibles al momento de calcular la renta neta, a causa de que facilitan el tránsito de los minerales y permiten un mejor funcionamiento de las actividades de la empresa, que ayudará a la vez a generar renta.

Picón (2019) comenta que un gasto no indispensable son los gastos sociales que realizan las empresas en apoyo de las comunidades cercanas al área donde realizan sus operaciones:

Estos gastos eran generalmente reparados por la Administración Tributaria, ya que eran considerados liberalidades (...) Sin embargo (...), el Tribunal Fiscal manifestó un cambio de criterio, ya que consideró que los gastos sociales efectuados por el generador de tercera categoría no son actos de mera liberalidad, sino que dichos gastos tienen una naturaleza contraprestativa, que buscan evitar conflictos sociales que puedan afectar el normal funcionamiento de las actividades generadores de renta. Es decir, estos gastos cumplen con el principio de causalidad, y por lo tanto, son deducibles. (pp. 48-49)

Entonces, el término “necesario” regulado en la ley del IR no es sinónimo de “indispensable”, debiendo interpretarse el principio de causalidad de una manera amplia, ya que se permite las deducciones de aquellos gastos que, de manera directa o indirecta, tenga como finalidad la generación de la renta, el mantenimiento de la fuente productora de esta o la obtención de ganancias de capital. Solamente, se puede exigir que el gasto sea indispensable cuando la ley expresamente lo regule.

Picón (2019) opina de la misma manera:

El gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación “causa – finalidad determinada determinante” o “causa – efecto deseado” respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. En otros términos, la finalidad primordial del gasto debe ser la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. (p. 39)

Pero, ¿qué pasaría si el gasto no cumple con su finalidad? Ante esto, el gasto de igual manera sería deducible, ya que, no tiene que probarse que efectivamente generó rentas o ayudó al mantenimiento de la fuente productora, solo es necesario que el gasto potencialmente cumpla con su finalidad, esto es, el destino del gasto debe haber sido producir renta o mantener la fuente.

Por ejemplo, una empresa que se dedica a fabricación de taladros, tubos, entre otros; decide enviar a uno de sus trabajadores a Suiza, porque ha tomado conocimiento que en dicho país existe otros tipos de maquinarias que pueden ser mejores que los que ellos tienen, dicho trabajador viaja y hace las investigaciones y visitas necesarias; sin embargo, concluye que la maquinaria no es adecuada o no se ajusta a las necesidades de la empresa, y decide no adquirir ese equipo. Si bien es cierto, los gastos que realizó la empresa por motivo del viaje no le ayudaron de manera efectiva a generar ingresos ni a mantener fuente; dichos gastos de igual modo serían deducibles, porque la empresa los llevó a cabo con la intención de mantener su fuente y mejorar su proceso de producción, para obtener mayores ganancias.

Tal perspectiva ha sido asumida por el TF en la RTF 5355-1-2002, en la que se indica que el gasto por estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas de la empresa, es deducible, aunque, después se deje sin efecto ese proyecto (...) en la RTF 3942-5-2005, en la que se señala que procede considerar como gasto el efectuado en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive, si estas fueron infructuosas (...). (Durán, 2009, pp. 9-10)

Por último, se debe precisar que en el artículo 37° de la Ley del IR se regula una lista de gastos deducibles, pero, esta lista no es restrictiva o cerrada, es “enunciativa”. Aunque un gasto no esté recogido expresamente en dicho dispositivo legal, puede llegar a ser deducible,

si cumple con el principio de causalidad y en tanto, no se encuentre prohibido en el artículo 44° de la Ley del IR.

Es más, una crítica que se realiza al artículo 37° es que algunos gastos que son considerados deducibles no cumplen estrictamente con el principio de causalidad, por ejemplo, en ciertos casos la donación es un gasto deducible; sin embargo, la donación no es un gasto necesario y no se realiza con la finalidad de generar renta o mantener la fuente productora.

4. SUPUESTOS DE DEDUCCIÓN DE LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA

Previamente, se debe entender que:

A lo largo del ejercicio, los generadores de rentas de tercera categoría realizan desembolsos o erogaciones, con el objeto de generar rentas; estos gastos formarán parte de sus estados financieros, sin embargo, para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, resulta fundamental conocer cuáles y cuánto de estos gastos pueden ser deducibles tributariamente. (Arias y Abril, 2019, p. 31)

A razón de ello, los gastos deducibles son aquellos que cumplen con el principio de causalidad, es decir, sirven para producir o mantener la fuente productora de renta, y para ello, el legislador ha decidido establecer los siguientes supuestos plasmados en el artículo 37° de la Ley del IR:

- a) Por la constitución, renovación o cancelación, así como, los intereses de las deudas que se hayan dado por adquirir bienes o servicios con el fin de generar rentas de fuente peruana o mantener la fuente.
 - a.1) Por movilidad otorgada a los trabajadores que son útiles para realizar el desempeño de sus funciones.

- a.2) Por importe voluntario previsional a la Cuenta de Capitalización Individual (CCI) dirigido a los trabajadores que su remuneración no exceda de los veintiocho (28) Remuneraciones Mínimas Vital anuales.
- a.3) Por proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica que permita al contribuyente generar mayores rentas.
- a.4) Cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del ejercicio correspondiente, podrán deducirse como costo o gasto a las regalías y las retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros supuestos de naturaleza similar en favor de los no domiciliados en el país.
- b) Todos aquellos tributos que recaen en bienes o servicios que interfieran en las rentas gravadas.
- c) Aquellas primas de seguro que su cobertura sea por los riesgos de sus operaciones, servicios y bienes que generen rentas, así también por la cobertura usada a favor de sus trabajadores a consecuencia de un accidente de trabajo, y por lucro cesante.
- d) Aquellas pérdidas extraordinarias producidas por: caso fortuito o fuerza mayor, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente o dependientes.
- e) Por cobranza de rentas gravadas.
- f) Por las depreciaciones que sufren los activos fijos, las mermas y desmedros de las existencias.
- g) Aquellos gastos que incurra la empresa a motivo de organización, preoperativos iniciales, de expansión de actividades empresariales, así también, los intereses devengados en el periodo preoperativo.

- h) Las empresas del sistema financiero podrán deducir aquellas provisiones ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), y con previa opinión técnica de la SUNAT, teniendo en cuenta ciertos requisitos.
- i) Los montos por las deudas incobrables castigadas y las provisiones de similar naturaleza.
- j) En arreglo a la ley, las asignaciones por provisiones para los beneficios sociales.
- k) Por las pensiones de jubilación o aquel fondo creado con los descuentos a los trabajadores (montepío) que no se encuentren cubiertas por seguro alguno.
- l) Los beneficios del personal por concepto de aguinaldo, bonificaciones, y retribuciones.
- ll) Aquellos gastos y contribuciones por salud, recreación, culturales y educativos destinado al personal, además, los gastos por enfermedad de algún servidor. Asimismo, considera a los gastos incurridos por prima de seguro de salud a favor de los hijos (menores de 18 años o incapacitados) y al cónyuge del trabajador.
- m) Por el concepto de remuneraciones de los directores de las sociedades anónimas.
- n) Por concepto de remuneraciones del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), accionistas, participacionistas y los socios o asociados de personas jurídicas.
- ñ) Por el concepto de remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del titular de una EIRL, siempre y cuando presten su trabajo a la empresa.

- o) Los gastos que incurran los titulares de empresas mineras por supuestos de exploración, preparación y desarrollo que se den durante el ejercicio comercial, o en todo caso se amortizan conforme a las condiciones que señale la Ley General de Minería y normas complementarias.
- p) Por las regalías.
- q) Por gastos de representación propios del giro o negocio.
- r) Por concepto de transporte de viajes y viáticos que deban realizarse necesariamente para apoyar a la actividad productora de renta gravada.
- s) Los importes por arrendamiento.
- t) Para determinar la base imponible del IR, constituyen gasto las transferencias de titularidad de predios efectuadas por empresas del Estado, en favor de la COFOPRI, por acuerdo o mandato legal, con fines de formalización de la propiedad.
- u) Por aquellos gastos incurridos con fines promocionales (marketing) para colocar en el mercado los productos o servicios, a través de premios, dinero o especie, siempre y cuando, el sorteo se efectúe ante Notario Público y se realice conforme a ley.
- v) Costos o gastos que constituyan para su perceptor de las rentas de categorías de segunda, cuarta y quinta, que se hayan dado durante el ejercicio gravable y hayan sido pagadas dentro del plazo del reglamento de la presentación de la declaración jurada.
- w) Serán deducibles los gastos incurridos en los vehículos de categoría A2, A3 y A4 que estén destinados al desarrollo propio de las actividades de la empresa, tales como: 1) Cualquier forma de cesión en uso, arrendamiento, arrendamiento financiero y entre otros, 2) funcionamiento y 3) depreciación. Además, serán deducibles los gastos incurridos por los vehículos de categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 que fueran asignados al personal de dirección, representación y de administración de la empresa, siempre que cumplan con no excederse de los límites que fije el reglamento.

- x) Las donaciones a favor de entidades públicas, organizaciones y entidades sin fines de lucro con propósito de: beneficencia, asistencia social, educación, científica, cultural, artísticas y entre otros fines establecidos por ley; y que cuenten con una calificación previa por SUNAT.
 - x.1) Donaciones de alimentos aptos para el consumo humano, pero que hubieran perdido valor comercial.
- y) En los fideicomisos de titulización, sobre la pérdida a consecuencia de la diferencia entre el valor de transferencia y el valor de retorno.
- z) Las remuneraciones de las personas con discapacidad sobre un porcentaje fijado por el MEF.

Así también, en el penúltimo párrafo se reconoce a los gastos sustentados a través de boleta de pago o tickets hasta el límite del 6% de los montos acreditados con comprobantes y que se encuentren anotados en el registro de compras de las personas sujetas al Nuevo RUS, teniendo en cuenta que el límite no deberá superar las 200 UIT.

En el último párrafo, se dispone que todo gasto podrá ser deducible si es: *“(...) necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros)”*.

Como se ha descrito anteriormente, es de suma importancia reconocer las características que debe tener un gasto, con el objetivo de determinar su deducibilidad, por esa razón, el artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, brinda definiciones a los elementos que implican los gastos regulados en el artículo 37° de la Ley del IR, asimismo, determina su tratamiento operacional, y establece otros criterios que permiten al gasto sostenerlo dentro de las

deducciones para el resultado contable, y de ese modo, lograr determinar la renta neta imponible para el cálculo de la renta de tercera categoría.

Haciendo un paréntesis de lo comentado, sostenemos que algunos gastos han sido considerados por el legislador como un incentivo para que las empresas realicen dichas actividades y logren ser deducibles en el momento de calcular el impuesto a la renta. Por dicha razón, a continuación, se describen tres supuestos que han influido en las decisiones empresariales, y han logrado cubrir necesidades de naturaleza social, económica, tecnológica, y entre otros.

4.1. GASTOS RECONOCIDOS POR LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS CIENTÍFICOS, TECNOLÓGICOS E INNOVACIÓN.

El segundo párrafo del artículo 14° de la Constitución Política del Perú prescribe: “*Es deber del Estado promover el desarrollo científico y tecnológico del país*”, y no hay duda que el ámbito empresarial puede tener mejores recursos para desarrollarlo, por ello, el Estado estableció en el inciso a.3 del artículo 37° de la Ley del IR, que los gastos efectuados en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica (en adelante, I+D+i), vinculados o no al giro del negocio, puedan ser deducibles.

Pero, ¿qué son estos proyectos? En el inciso a.3 del artículo 37° de la Ley del IR se explica: La investigación científica (I) es aquel estudio original, que puede ser de naturaleza básica o aplicada, pero tiene como fin obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. Por otro lado, el desarrollo tecnológico (D) puede traducirse en la aplicación de algún conocimiento científico o el resultado obtenido a partir de una investigación, que permite la producción de materiales, productos o sistemas mejorados para su aplicación en la etapa de producción o de uso comercial. Y, por último, la

innovación tecnológica (i) supone la interrelación entre las oportunidades comerciales y el conocimiento base de la empresa, es decir, que un producto o proceso empleado es repotenciado, valiéndose de la investigación y cambios tecnológicos.

Por ello, el Estado creyó conveniente establecer un beneficio tributario a las empresas que tomarán la decisión de emprender un proyecto, en consecuencia, publicó el 13 de marzo de 2015, la Ley N.º 30309, donde estableció en su artículo 1º que los porcentajes de deducción son:

Figura 5: Porcentajes de deducción de I+D+i

Concepto	Porcentaje
Proyecto realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i domiciliados en el país	175%
Proyecto realizado mediante centros de I+D+i no domiciliados en el país	150%

Fuente: Artículo 1º de la Ley N.º 30309.

Entonces, tal como se ha expuesto en líneas superiores, el beneficio tributario es muy atractivo, pero también puede implicar un tiempo muy largo para que el rubro empresarial pueda ver los resultados, debido a que los proyectos de I+D+i están enfocados a promover la investigación científica, tecnológica e innovación para la mejora de procesos o productos.

4.2. GASTOS POR DONACIONES

El artículo 1621º del Código Civil peruano establece: “Por la donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien”. Es decir, se configura un acto de liberalidad, puesto que, su voluntad es solo ceder un bien a otro sin recibir una contraprestación a cambio.

El legislador peruano ha dispuesto que algunos actos de liberalidad se han considerados gastos deducibles a la base imponible del impuesto empresarial, tales como:

a. Donación a sujeto determinado

Se encuentra regulado en el inciso x del artículo 37° de la Ley del IR, en el precepto legal se especifica que los donatarios son entidades y dependencias del sector público, así como entidades sin fines de lucro pero que su alcance sea:

- Beneficencia
- Asistencia o bienestar social
- Educación
- Cultural
- Científica
- Artística
- Literaria
- Deportiva
- Salud
- Patrimonio histórico cultural indígena
- Otros fines de similar naturaleza

Conforme al inciso s del numeral 1 del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, establece que las donaciones para que sean calificadas como deducibles, los donatarios o entidades beneficiarias deberán contar una calificación previa de la SUNAT, como entidades receptoras de donaciones. Como dato importante, si los gastos de donación superan el límite del 10% de la renta neta de tercera categoría, posterior de la compensación de las pérdidas de fuente peruana, el monto excedente constituirá como gasto no deducible, y, por ende, deberá ser adicionado en la renta neta calculada.

b. Donación de alimentos

Fue propuesto a raíz de la Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales, Ley N.º 30498 de fecha 02 de agosto de 2016, y posteriormente, con la Ley N.º 30631 de fecha 07 de agosto de 2017, amplía el límite de la deducibilidad de donaciones, estableciendo que el inciso x.1 del artículo 37º de la Ley del IR regula que los gastos de la donación de alimentos en buen estado pero que hubieran perdido valor comercial y estén aptos para consumo humano pueden ser deducibles, salvo que, estos excedan del 1.5.% del valor de las ventas netas del ejercicio gravable del contribuyente.

El Estado solo ha exceptuado estos dos supuestos, ya que todo acto de liberalidad que no encaje, es no deducible, tal como lo comprende el inciso d del artículo 44º de la Ley del IR, que son gastos no deducibles de la renta neta imponible del impuesto a la renta: “*d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley*”.

Es de suma importancia para la SUNAT, que los gastos de donación deducibles, deben estar sustentados mediante comprobantes de pago o documentos que demuestren la fehaciencia de las operaciones, porque ante el incumplimiento de estos elementos, la SUNAT puede alegar que es un acto de liberalidad y, por ende, un gasto no deducible. Por ello, en el formato de declaración jurada del impuesto a la renta del Formulario 710, la SUNAT ha configurado que, si el contribuyente ha realizado actos de donación, los especifique señalando quién fue el donatario y cuál fue el monto donado, además, se hace hincapié que solo se permite que los donatarios sean personas jurídicas, porque solo pide el RUC del donatario.

Para finalizar sobre este punto, se concluye que las donaciones son actos altruistas, con fines de caridad, ya que desprenderse de un bien para cederlo a quien lo necesita, es en esencia un apoyo al prójimo, y que propiamente, es una alternativa ajena a los gastos que coadyuvan en generar o mantener la renta gravada por la realización de actividades de negocios.

4.3. GASTOS DE LAS REMUNERACIONES DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Conforme al artículo 22° de la Carta Magna del Perú: *“El trabajo es un deber y un derecho. Es base del bienestar social y un medio de realización de la persona”*. Hoy en día, la necesidad de subsistencia es tener trabajo, y no es cosa fácil para nadie encontrarlo, y más aún cuando la igualdad no se presenta en todas las oportunidades de empleo.

Por ello, el Perú en ánimo de promover oportunidades de trabajo, fijó en el inciso z del artículo 37° de la Ley del IR, que los contribuyentes que emplean a personas con discapacidad accederán a una deducción adicional al impuesto a la renta. Mediante el literal 1 del inciso x del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, considera que una persona con discapacidad es:

“(...) aquella que tiene una o más deficiencias físicas, sensoriales, mentales o intelectuales de carácter permanente que, al interactuar con diversas barreras actitudinales y del entorno, no ejerza o pueda verse impedida en el ejercicio de sus derechos y su inclusión plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones que las demás personas”.

Pues bien, para acceder a esta deducción adicional, se debe tener en cuenta que, si el número de trabajadores con discapacidad no excede del 30% del total de trabajadores, la

alícuota adicional de deducción es de 50%; mientras que, si el número de trabajadores con discapacidad sobrepasa el porcentaje del 30% del total de trabajadores, entonces corresponde la deducción adicional del 80%.

El monto adicional de carácter deducible por cada persona con discapacidad no deberá exceder de veinticuatro remuneraciones mínimas vitales (RMV), y en caso que el trabajador labore menos de un año, el monto a ser deducible no deberá exceder a dos RMV por mes laborado y por cada persona con discapacidad.

En esa misma línea de ideas, se enfatiza que la condición de discapacidad del trabajador debe estar acreditada por documento emitido por el Ministerio de Salud, de Defensa y del Interior mediante algún centro hospitalario, y por el Seguro Social de Salud (ESSALUD).

Con esta iniciativa, el Estado ha intentado fortificar la inclusión laboral de las personas con discapacidad al campo laboral, incentivando al rubro empresarial a contratarlas, en mérito a otorgarles un trabajo digno y con igualdad de condiciones.

Por todo lo antes mencionado, se hace énfasis que no estamos considerando que un gasto sea más importante que otro, solo se está resaltando que algunos gastos deducibles hacen viable que los empleadores se fijen en realizarlos para que promuevan un beneficio favorable a la sociedad, ya que estos gastos directamente no cumplen con el principio de causalidad.

Durán (2009) indica lo siguiente:

Hay quienes sostienen que si se realiza una revisión de los supuestos descritos en el artículo 37° de la LIR, se podría verificar que existen gastos que, conceptualmente, no corresponden a una causalidad. Tales serían los casos de las

pérdidas extraordinarias (recogidas en el inciso d), (...) los gastos por donaciones (recogidos en el inciso x) y la deducción adicional sobre remuneraciones de personas con discapacidad (reconocida en el inciso z). (p. 8).

CAPÍTULO II: ALCANCES

GENERALES DE LA

RESPONSABILIDAD SOCIAL

EMPRESARIAL

1. ¿QUÉ DEBEMOS ENTENDER POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL?

La concepción que se tiene sobre Responsabilidad Social Empresarial ha evolucionado a lo largo de los años, inicialmente se le entendía sólo como filosofía, esto es, para la empresa, responsabilidad social era realizar trabajo voluntario o hacer donaciones de dinero o de bienes; sin embargo, muchas veces estas donaciones no estaban vinculadas con las actividades de la empresa; y el acto filantrópico no implicaba ninguna mejora en el medio ambiente o en el entorno laboral “(...) es decir, ni se mejoró el rendimiento de las inversiones, ni contribuyó al incremento de la productividad de los trabajadores, ni se alteró el proceso técnico de la producción para minimizar el daño ambiental” (Caravedo, 2011, p. 33). En estos últimos años, la Responsabilidad Social Empresarial ya no es simplemente un acto filantrópico o altruista, ni tampoco es el mero cumplimiento de la norma, tal como señala Pulgar (2010): “la responsabilidad social (...) es la que se desarrolla más allá del simple cumplimiento de la ley. El simple cumplimiento de la ley no convierte a una empresa o a una entidad en socialmente responsable” (p. 220).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2004) comenta que en la actualidad la responsabilidad social empresarial es “(...) más bien una forma de hacer negocios que toma en cuenta los efectos sociales, ambientales y económicas de la acción empresarial, integrando en ella el respeto por los valores éticos, las personas, las comunidades y el medio ambiente” (p. 15). De la misma forma, opina Cajiga (s.f.), quien señala que la RSE:

Es una nueva forma de gestión y de hacer negocios, en la cual la empresa se ocupa de que sus operaciones sean sustentables en lo económico, lo social y lo ambiental, reconociendo los intereses de los distintos grupos con los que se relaciona y buscando

la preservación del medio ambiente y la sustentabilidad de las generaciones futuras.

(p. 2)

Mientras que, para Antelo y Robaina (2015) “la responsabilidad social empresarial es el compromiso continuo de contribuir al desarrollo económico sostenible, mejorando la calidad de vida de los empleados y sus familias, así como la de la comunidad local y de la sociedad en general” (como se cita en Pérez et al., 2016, p. 171).

Por otra parte, en el año 2010, se publicó la norma Internacional ISO 26000, el cual es una guía que ofrece orientación de cómo integrar y poner en práctica la Responsabilidad Social Empresarial en las organizaciones, para que, de esta manera contribuyan al desarrollo sostenible, y no se queden simplemente en el cumplimiento de la norma. Por lo cual, dentro de la ISO 26000 se desarrolla los principios de la responsabilidad social, se orienta sobre la identificación de las partes interesadas y su relación con la organización, se explica las materias fundamentales de la RSE que toda organización debe tomar en cuenta y se brinda conceptos de términos relacionados a la responsabilidad social, entre otros aspectos.

Además, la ISO 26000 es aplicable para todo tipo de organización o empresa, sin importar el sector, su tamaño (grande, pequeña o mediana), si es público o privado, y si proviene o no de un país desarrollado. No siendo posible exigirle a la organización su implementación, ya que, no es una norma obligatoria; tampoco contiene requisitos y no es posible de ser usada para la certificación.

Dicha norma ISO 26000, se obtuvo producto del consenso entre expertos de las distintas partes interesadas (industria, gobierno, trabajadores, ONG, consumidores, etc.) con diferentes nacionalidades, quienes definen a la Responsabilidad Social Empresarial como la:

Responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que: contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad; tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas; cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento; y esté integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones. (Organización Internacional de Normalización, 2010, p. 3)

Para la Unión Europea (conocido por sus siglas UE), la RSE es la responsabilidad que tiene la empresa por sus impactos en la sociedad. Según Vives (2014), esta definición puede traducirse en cómo la empresa gestiona esos impactos; dentro del término gestión, se encuentra la eliminación, disminución, reducción de los impactos negativos o la mejora y expansión de los impactos positivos (mejores condiciones laborales, apoyo al desarrollo de las comunidades). Asimismo, dentro del término sociedad, se incluye al medio ambiente y es la empresa quien decide quienes conforman la sociedad, por ejemplo, para una empresa pequeña pueden ser sus empleados y la comunidad cercana a donde realizan sus operaciones, pero, para una empresa multinacional, abarca una mayor amplitud.

En cambio, el autor Dahlsrud (2008) considera que la RSE es: “un conjunto de políticas que las empresas deciden adoptar libre y voluntariamente con la finalidad de contribuir de forma adecuada a la sociedad, contribuye con la conservación del medio ambiente y mantiene relaciones beneficiosas con determinados grupos de interés” (como se cita en Pérez et al., 2016, p. 171).

De los diversos conceptos mencionados en los párrafos anteriores, se puede concluir que la responsabilidad social empresarial es una forma de hacer negocio, en donde la empresa se

enfoca en los impactos positivos y negativos que genera sus actividades, tanto en el ámbito económico, social y medio ambiental, considerando las expectativas y/o necesidades de todos los grupos de interés o partes interesadas. Dichas partes interesadas se pueden dividir en dos grupos: los internos (accionistas, empleados o colaboradores, asociaciones) y los externos (el gobierno, los proveedores, los clientes, ONG, las comunidades, el medio ambiente, etc.).

Al respecto, Córdova y Barrenechea (2013) mencionan que:

El Tribunal Constitucional peruano también ha (...) señalado (...) 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. (p. 366)

En el caso de los trabajadores, la empresa debe preocuparse por brindarles capacitaciones, crear puestos de trabajo con salarios justos y con condiciones laborales dignas; asimismo, la empresa es responsable de producir bienes y servicios evitando contaminar el medio ambiente, puede utilizar empaquetado o envases biodegradables; mientras que, con los clientes y la comunidad, la empresa es responsable de elaborar productos o brindar servicios que satisfagan sus necesidades, no vender productos de baja calidad y que hagan daño a las personas, contribuir al desarrollo de la comunidad, entre otros.

Vives (2014) menciona algunos impactos ocasionados por las actividades de las empresas, concretamente, una línea área debe enfocarse en reducir el impacto de las emisiones de gases de efecto invernadero; una azucarera puede destacar sus esfuerzos para reciclar los residuos o desechos, las consecuencias del uso desmedido de su producto, el cultivo sostenible de la caña y su impacto en el medio ambiente, una cervecera no solamente debe realizar

actividades sociales, también debe enfocarse en el consumo sostenible del agua y el impacto de su bebida en la salud de la comunidad; por otra parte, un banco, puede destacar su contribución a la educación financiera de las personas, y el impacto ambiental y social de sus operaciones.

Producto de las acciones de responsabilidad social empresarial, no solamente se mejora la reputación de la empresa, sino que, también, hay un cambio positivo en las relaciones con la comunidad, en el número de ventas y en el clima laboral; además, contribuyen al desarrollo sostenible y mejora la calidad de vida de las personas. Failoc (2019) señala que:

La responsabilidad facilita la creación de ventajas competitivas, que traen consigo una serie de beneficios. Entre ellos se pueden mencionar el hecho de disminuir costos al evitar conflictos con la sociedad en general; mejora la productividad, debido a que los trabajadores se identifican plenamente con estas actividades logrando mayor sentido de pertenencia y compromiso con la empresa. Además, favorece el entorno interno de la empresa al valorar el rol de cada miembro. Lo mismo ocurre con el entorno externo de la empresa al tener en cuenta el impacto social de las acciones que ejecute. (pp. 3-4)

Un punto importante, según Cajiga (s.f.) es que:

La responsabilidad social debe sustentarse en los valores expresados por la empresa y debe ser plasmada en un conjunto integral de políticas, prácticas y programas a lo largo de las operaciones empresarial para institucionalizarla (...) Un elemento adicional fundamental es que la RSE debe ser apoyada e incentivada por los altos mandos de la organización. (p. 4)

Esto quiere decir, que realizar RSE muchas veces conlleva la implementación de políticas, proyectos y programas, el cambio de valores y principios de una empresa, inclusive puede

acarrear la modificación de los productos, del proceso de producción o elaboración, etc. Y si bien es cierto, la responsabilidad social empresarial, se aplica a todas las empresas; sin embargo, se debe tener en cuenta que las acciones de responsabilidad social no son uniformes, van a variar de acuerdo al tipo y las características de la empresa, así como, del entorno en el que se encuentra; por ejemplo, la RSE en una transnacional o en un conglomerado, no será igual que en una pequeña o mediana empresa.

Failoc (2019) opina del mismo modo:

(...) la forma en que cada organización realiza la responsabilidad social dependerá, en gran medida, de las características y condiciones de una empresa, y del entorno en que se desenvuelve la misma sociedad, su contenido y aplicación de una empresa a otra es muy diferente y cambiante. (p. 3)

2. DIMENSIONES DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

“Existe un amplio consenso en señalar que la RSE es un concepto multidimensional. Sin embargo, son numerosas los marcos de referencia existentes a la hora de identificar y definir dichas dimensiones.” (Martos et al., 2022, p. 34). Una de las clasificaciones más conocidas y utilizadas en las últimas décadas, es la establecida por el profesor Archie Carroll. “El modelo de Carroll (...) representado como una pirámide, considera la RSE como (...) el conjunto de obligaciones económicas, legales, éticas y discrecionales que la empresa tiene con la sociedad en un momento determinado” (Martos et al., 2022, p. 34).

Según Carroll, la responsabilidad social empresarial se puede dividir en cuatro categorías: la responsabilidad económica, la responsabilidad legal, la ética y la discrecional o filantrópica, las cuales van a estar ordenadas jerárquicamente en la pirámide. En la base, se

encuentra la responsabilidad económica, la cual hace alusión a la rentabilidad y supervivencia de la empresa, siendo esta responsable de obtener ganancias por la venta de los bienes y servicios producidos. La responsabilidad legal implica que la empresa debe cumplir sus objetivos respetando y cumpliendo el marco jurídico vigente; mientras que, la responsabilidad ética, conlleva que el actuar de la empresa debe ir más allá de lo establecido en la ley, siempre tratando de hacer lo correcto, lo justo, evitando hacer daño a los grupos de interés con los cuales se relaciona, asimismo, implica cumplir con las normas éticas de la sociedad, con los comportamientos o conductas que ellos esperan que tenga la empresa. Por último, en la cima de la pirámide se encuentra la responsabilidad discrecional o filantrópica, que significa, que la compañía o la organización de forma voluntaria debe involucrarse en actividades, iniciativas o programas que busquen mejorar la calidad de vida y el bienestar de la sociedad.

Otra clasificación, es la establecida en el Libro Verde “Fomentar un marco europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas”, elaborado por la Comisión Europea (2001) quien divide a la Responsabilidad Social Empresarial en dos dimensiones: interna y externa. La dimensión interna comprende a las prácticas de RSE relacionadas con los trabajadores como: la gestión de recursos humanos (aprendizaje continuo, igualdad de salarios, no discriminación al momento de la contratación), la seguridad y salud en el trabajo, la adaptación al cambio (que significa que la empresa debe considerar los intereses de los afectados por una reestructuración); además, abarca las prácticas responsables relacionadas con el medio ambiente, sobre todo, con la gestión del impacto ambiental y de los recursos naturales al momento de producir bienes y servicios.

Mientras que, la dimensión externa se enfoca en las relaciones que existe entre la empresa y sus socios, proveedores, comunidades, con los clientes, ONG, autoridades y con el medio ambiente. En esta dimensión, la empresa debe ayudar al desarrollo de las comunidades, debe

colaborar de forma estrecha con los proveedores y sus socios, se espera que la empresa produzca y ofrezca bienes y servicios que necesitan los consumidores, que no vulneren los derechos humanos, que se interesen por los problemas que afectan al medio ambiente a nivel global, entre otras acciones.

Dicha clasificación también es compartida por Reinoso (2013), quien comenta sobre la dimensión interna y externa:

La primera se refiere a la dinámica de las relaciones que se establecen en una entidad como resultado de la RSE hacia adentro. La segunda, tiene que ver, con las relaciones con el entorno que concreta la empresa a partir de la implementación de la RSE (...) en la dimensión interna se encontrarán los empleados, los accionistas y socios o aliados (empresas relacionadas) y en la dimensión externa a los clientes, consumidores, proveedores, competidores, comunidad, gobierno (local, regional y nacional), el sector financiero y cualquier otra. (p. 382)

Por otra parte, Martos et al. (2022) señalan que, desde la perspectiva del desarrollo sostenible, las dimensiones de la RSE se pueden dividir en económica, social y medio ambiental. Del mismo modo, Peña (2019) indica que algunos estudiosos:

(...) han fundamentado diversas definiciones de la RSE de acuerdo a los planteamientos del DS, las cuales se basan en la triple línea base o la triple cuenta de resultados (...) que expone que las empresas pueden crear valor sostenible en el tiempo y lograr resultados integrales mediante acciones conjuntas dirigidas desde los ejes ambientales, económicos y sociales. (p. 22)

Esta clasificación de dimensiones también se puede observar en los conceptos presentados en el punto anterior, donde se señala que la responsabilidad social empresarial implica que la empresa debe tomar en cuenta los impactos económicos, sociales y ambientales que tienen

sus acciones. Pero, se debe tener presente que, para realizar un análisis de dichas dimensiones, se tiene que tomar en cuenta su contexto o ámbito de aplicación interno y externo.

- Dimensión económica

Cuba et al. (2021) mencionan que la dimensión económica:

Se centra principalmente en maximizar el beneficio económico y el valor de una empresa (...) La RSE en su dimensión económica fomenta el desarrollo de nuevos productos que reducen los costos de los insumos y mejoran la eficiencia de la producción, y que son deseados por los consumidores. (p. 17)

Para la Superintendencia de Industria y Comercio (SIC, 2018) esta dimensión:

En palabras simples, es el cómo su empresa o actividad está reflejada en números y en qué está distribuyendo dicho capital. Desde la perspectiva de Responsabilidad Social se identifica en cómo está distribuido el capital en sus grupos de interés. Por ejemplo, nómina, pagos tributarios, gastos en infraestructura y comunidad (...). (p. 6)

Entonces, la dimensión económica implica que la empresa sea capaz de tomar decisiones que le ayuden a generar ingresos o ganancias, lo cual beneficiará a los grupos de interés con los cuales se relaciona (como trabajadores, colaboradores, proveedores, accionistas, clientes, la comunidad), ya que, que la generación de riqueza se verá reflejada en el aumento del precio de las acciones, en el pago de los impuestos, en una mejora del posicionamiento de la empresa en el mercado, además, facilitará que la empresa pueda crear o seguir elaborando productos que satisfagan las necesidades de sus clientes, permitirá que contribuyan al desarrollo económico de la comunidad, entre otros aspectos.

Como se mencionó anteriormente, existe un ámbito de aplicación interno y externo, Ulla (2003) menciona que la dimensión económica interna de la RSE:

Hace referencia al hecho de que se espera que la empresa sea sustentable económicamente en el tiempo, es decir, que genere utilidades y se mantenga a flote en el mercado. Esta dimensión prioriza la generación y distribución de valor agregado no solo de acuerdo con las condiciones del mercado, sino que también se considere la equidad y la justicia entre accionistas y colaboradores. (como se cita en Pérez et al., 2016, p. 172)

Mientras que, en su dimensión económica externa, implica que la organización genere y distribuya bienes y servicios que son útiles, necesarios y beneficiosos para la comunidad; una empresa socialmente responsable cumple con el pago de impuestos y participa de forma activa en el establecimiento e implementación de las políticas o planes de desarrollo económico existentes para la región donde desarrolla sus actividades.

- Dimensión social

Según la SIC (2018) en la dimensión social: “(...) la empresa se esmera por tener un capital humano con salud y seguridad, con buen entorno laboral y con todas las normas y leyes laborales en cumplimiento; además de las acciones que emprende su empresa en función del impacto en la comunidad, respeto por los derechos humanos, lucha contra la corrupción, no discriminación, capacitación y educación, entre otros” (p. 7).

El Centro de Gestión Tecnológica e Informática Industrial (CEGESTI, 2006) señala que esta dimensión se refiere:

Al impacto social de la organización, tanto a nivel interno como a nivel externo. Específicamente, esta dimensión se enfoca en los temas de: calidad de vida laboral y bienestar de los empleados; contribución al bienestar de la sociedad en general;

ética del negocio (protección de derechos humanos, transparencia, integridad y justicia); y, (...) salud y seguridad del consumidor y publicidad. (p. 5)

Por lo tanto, en la dimensión social de la RSE se realizan acciones que contribuyan al desarrollo y bienestar de la parte interna de la empresa, y de la sociedad en general. Involucra aspectos como: un buen clima laboral, seguridad y salud en el trabajo, formación y capacitación de los trabajadores, el respeto de los derechos humanos, protección al consumidor, entre otros.

Concretamente, la dimensión social interna, “implica la responsabilidad compartida y subsidiaria de inversionistas, directivos, colaboradores y proveedores para el cuidado y fomento de la calidad de vida en el trabajo y el desarrollo integral y pleno de todos ellos” (Cajiga, s.f., p. 5). En cambio, la dimensión social externa o también llamada dimensión sociocultural y política externa:

Resume la aportación y la realización de acciones adecuadas para preservar y mejorar el mercado en el cual se desarrolla la organización, la comunidad que la rodea y los recursos que utiliza, donde no solamente se requiere de apoyo económico, sino también de apoyo con recursos y tiempo. (Ulla, 2003, como se cita en Pérez et al., 2016, p. 172)

- Dimensión ambiental o ecológica

CEGESTI (2006) menciona que la dimensión ambiental:

Procura minimizar el impacto negativo al medio ambiente a través de la gestión ambiental, reducción de desperdicios, eficiencia en el uso de materiales, manejo adecuado de desechos y mejora en el diseño del producto para la disminución de su impacto ambiental a lo largo de todas las etapas de su ciclo de vida. (p. 5)

La SIC (2018) señala que, en la dimensión ambiental cada empresa:

(...) intenta prevenir, mitigar y compensar el impacto directo o indirecto que su actividad genera en el medio ambiente. Por ejemplo, si su empresa es de construcción o trabaja con insumos, debe compensar el impacto por la sustracción de estos recursos naturales (metales, agua, arena, etc.). Realizar acciones de restauración de suelos, reforestación y mantenimiento de los ecosistemas forestales deteriorados, para que, una vez lograda su rehabilitación, se compensen los servicios ambientales que prestaban los ecosistemas que fueron afectados. (p. 8)

“Las empresas han de evitar cualquier impacto medioambiental de su actividad a nivel global. Habrá que considerar este impacto desde la adquisición y consumo de materiales hasta la venta y posterior consumo de sus productos” (Puentes et al., 2008, p. 11)

Asimismo, Borrás y Revollo (2020) mencionan que en esta dimensión se enfatiza: “el compromiso de la empresa con el cuidado y protección del ambiente, lo que se observa en la conservación del entorno, la minimización de impactos desfavorables, así como la elaboración de productos medioambientales responsables” (como se cita en González, 2022, p. 620).

En resumen, la dimensión ambiental de la responsabilidad social empresarial está relacionada con el cuidado y preservación del medio ambiente, ello implica, que la empresa debe asumir los impactos que ocasionan sus actividades, buscando minimizar dichos impactos, si estos son negativos, asimismo, puede elaborar productos sostenibles, puede reducir la cantidad de emisiones que genera, modificar su proceso de producción para que sea más amigable con el medio ambiente, si es posible adoptar nuevas tecnologías, entre otras acciones.

Al igual que las otras clasificaciones, la dimensión ambiental también puede ser interna o externa; en cuanto a la dimensión ambiental o ecológica interna, esta “implica la plena responsabilidad sobre las repercusiones ambientales de sus procesos, productos y subproductos, y, por tanto, prevenir y, en su caso, reparar los daños que pudieran ocasionar” (Cajiga, s.f., p.6). Por el contrario, la dimensión ambiental o ecológica externa, se refiere a las “acciones que realizan las organizaciones para la preservación general del medio ambiente, independientemente de los recursos que utiliza, sus niveles de contaminación o el territorio en el cual se encuentra” (Ulla, 2003, como se cita en Pérez et., 2016, p. 172).

Finalmente, Cajiga (s.f.) indica que luego de analizar las dimensiones de la RSE, las empresas deben definir las estrategias de acción que van a llevar a cabo, las líneas o ámbitos estratégicos más utilizados son: la ética y gobernabilidad empresarial, vinculación y compromiso con la comunidad y su desarrollo, calidad de vida en la empresa, y cuidado y preservación del medio ambiente. Sin embargo, estas pueden variar de acuerdo a la empresa y al rubro que se dedique. Por ejemplo, Cementos Pacasmayo (empresa dedicada a la producción y venta de cementos, pinturas, concretos y varios materiales de construcción) enfoca su responsabilidad social en cuatro ejes: educación, cuidado ambiental, salud y desarrollo local, mientras que, Rotoplas (empresa que fabrica y brinda productos y servicios relacionados con el almacenamiento, conducción, purificación, tratamiento y mejoramiento del agua) tiene seis líneas de acciones diferentes como el acceso a las soluciones, circularidad y cambio climático, calidad de vida del usuario, gobierno corporativo, entre otros.

3. DESARROLLO SOSTENIBLE Y EL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE

Desde hace varias décadas, se viene lidiando a nivel mundial con varios problemas ambientales, algunos de ellos son el cambio climático, la deforestación, la contaminación, las sequías, la pérdida de la biodiversidad y la sobreexplotación de los recursos naturales, los cuales han ido aumentando con el paso de los años, poniendo en riesgo la vida y la salud de las personas, ocasionando la extinción de especies, la pérdida de viviendas y el desplazamiento de la población, entre otras consecuencias.

En el año 2022 (...) se ha visibilizado globalmente que se acelera el cambio climático con olas de calor extremas en África oriental, huracanes como Ian y Fiona, sequías extremas en Europa o Brasil, inundaciones en Pakistán, África occidental o Sudáfrica, tormentas en norte y centro de Europa, tormentas tropicales en Filipinas o ciclones en Bangladés, por citar algunos ejemplos. (Prieto, 2022, párr. 1)

Barragán et al. (2022) señalan que América Latina se enfrenta a grandes retos ambientales, en el año 2022 en el país de México sucedió fuertes sequías, casi cerca del 70% de la población sufrió problemas de agua durante la época de verano; otra preocupación es la mala calidad de aire en México, solamente en la capital por dicha causa fallecen entre ocho mil a catorce mil personas cada año, mientras que, Brasil debe hacer frente a la deforestación de la Amazonía, debido a que en el anterior gobierno, liderado por Javier Bolsonaro desde el 2019 a 2022, se perdió 45.756 km² de vegetación; por otra parte, en Venezuela, se está extrayendo minerales de forma masiva y sin control en el Arco Minero del Orinoco, que se encuentra en la parte sur del país, lo que ha ocasionado un gran daño ambiental y la vulneración de los derechos humanos. También, Bolivia sufre las consecuencias de la deforestación masiva, ya que, hasta el momento ha perdido más de 6 millones de bosques.

La situación en Perú no es distinta, las actividades humanas han ocasionado un gran daño en el medio ambiente. Según el Centro Nacional de Planeamiento Estratégico (CEPLAN, 2022a) gran parte de los daños ambientales causados por la actividad humana: “se presentan como consecuencia del crecimiento industrial, específicamente del desarrollo de actividades extractivas (...) dichas actividades provocan un daño ambiental cuando, por diversos motivos, se incumplen las normas ambientales y las buenas prácticas sostenibles” (p. 39). Forman parte de la industria extractiva, las empresas dedicadas a la pesca, a la minería, a la agricultura, a la extracción de petróleo y gas.

Uno de los incidentes más conocidos y que causó daños significativos en el medio ambiente, fue el derrame de petróleo que ocurrió en el año 2022 en el mar de Ventanilla, producido por la Refinería “La Pampilla” (perteneciente al grupo Repsol), donde se vieron afectadas:

(...) cerca de 16 mil hectáreas (...), que comprenden 46 playas (25 de uso recreacional), 2 áreas naturales protegidas —la Reserva Nacional Sistema de Islas, Islotes y Puntas Guaneras y la Zona Reservada de Ancón. Cerca de 900 especímenes murieron, entre ellos especies vulnerables o en peligro de extinción (...). (Defensoría del Pueblo, 2022, p. 5)

Asimismo, este desastre tuvo repercusiones económicas, ya que, muchos pescadores artesanales perdieron su empleo y se quedaron sin una fuente de ingresos, y a raíz del cierre de las playas por la contaminación, se vieron afectados el turismo y los negocios que funcionaban en esas zonas.

Por otro lado, la actividad minera puede afectar las áreas naturales, la vida de los animales y la salud de la población, ya que, producto de esta se contamina el suelo y los ríos con metales tóxicos o peligrosos, además, muchas empresas dejan sus residuos y sus depósitos en las zonas que realizaron sus operaciones. En la investigación realizada por Orihuela

(2022) se menciona que, debido a las operaciones mineras, en la Región de Puno, las aguas del río Ramis se encuentran contaminadas, evidencia de ello son los Estudios de Calidad de Aguas realizados en la cuenca del río, donde se verifica la presencia de metales como hierro, plomo, cobre y arsénico, lo que ocasiona que luego de ingerir dichas aguas los animales se enfermen o fallezcan, que los niños nazcan con males congénitos, y que después de bañarse en el río, las personas tengan ardor en la piel.

Parte de la actividad minera también se desarrolla de manera ilegal (...) Los efectos que la minería ilegal deja son destrucción de fuentes de agua; contaminación de suelos, debido al vertido de sustancias altamente tóxicas; y depredación de áreas que albergan especies vegetales y animales. (Pontificia Universidad Católica del Perú, 2021, como se cita en CEPLAN, 2022a, p. 41)

Otros problemas ambientales en el Perú son la contaminación por la generación de basura o residuos sólidos, la deforestación y el deshielo de los glaciares. CEPLAN (2022b) indica que: “la evolución de la deforestación en el periodo 2002-2021 ha sido creciente (...) ya que en el año 2002 se deforestaron 79,8 miles de hectáreas, mientras que en 2021 se deforestaron 138 miles de hectáreas” (párr. 27). Además, Briceño (2023) agrega que, según el Proyecto Monitoreo de la Amazonía Peruana, el Perú en el año 2022, fue el tercer país en la Amazonía con mayor tasa de deforestación, registrando una pérdida de 144 682 hectáreas.

Por otra parte, el aumento de la temperatura ha ocasionado el deshielo de los glaciares en el Perú. “El Ministerio de Agricultura y Riego (Minagri) reporta que el país perdió el 51% de su superficie glaciar en los últimos 50 años, debido a los efectos del cambio climático en estas reservas de agua sólida” (Rueda, 2023, párr. 9).

El rápido deterioro del medio ambiente por las actividades económicas, fue uno de los principales motivos, que llevó a la Organización de las Naciones Unidas, a crear la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo en el año 1983, encabezado por Gro Harlem Brundtland (ex primera ministra de Noruega), dicha comisión en el año 1987 presentó el Informe “Brundtland” o también llamado Informe sobre Nuestro Futuro Común; donde se estableció y se definió el término “desarrollo sostenible”.

Damonte (2022) señala que en dicho documento: “(...) se define de manera general el objetivo de la humanidad de asegurar (...) el desarrollo sostenible, es decir, que pueda asegurar que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias” (p. 144).

En la Norma Internacional ISO 26000, la Organización Internacional de Normalización (2010) menciona que: “El desarrollo sostenible consiste en satisfacer las necesidades de la sociedad respetando los límites ecológicos del planeta y sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones de satisfacer sus necesidades” (p. 9).

“Las actuales generaciones deben ser conscientes que, si no utilizan racionalmente los recursos naturales ahora, las futuras generaciones se verán abocadas a grandes dificultades medio ambientales y alimentarias” (Castaño, 2013, p. 11).

Entonces, el desarrollo sostenible implica atender las necesidades actuales sin poner en peligro la de las próximas generaciones, para lograr esto debe existir un equilibrio entre el desarrollo económico, el bienestar social y la protección ambiental. Es por esto, que, según diversos expertos, el desarrollo sostenible tiene tres pilares o dimensiones: económico, social y ambiental; los cuales se encuentran interrelacionados.

- Pilar económico

El primer pilar, hace referencia a la capacidad de obtener beneficios económicos, haciendo uso de forma racional de los recursos naturales y evitando hacer daño al medio ambiente.

Debido a la desigualdad que existe en la distribución de la riqueza, el desarrollo sostenible “busca impulsar un crecimiento económico que genere riqueza equitativa sin perjudicar los recursos naturales” (Consortio de Investigación Económica y Social [CIES], 2018, p. 8). Asimismo, Díaz y Escárcega (2009) indican que el desarrollo sostenible: “En su dimensión económica, propone mantener y optimizar el desarrollo económico para, de esa manera, maximizar el bienestar humano, considerando las limitaciones del capital natural (...)” (como se cita en Tapia, 2020, p. 189).

- Pilar social

El segundo pilar, se centra en buscar el bienestar tanto de la generación presente como futura, garantizando que todas las personas tengan acceso a los servicios básicos (educación, salud, vivienda, entre otros).

El desarrollo sostenible “en su dimensión social, busca la satisfacción equitativa y equilibrada de las necesidades intrageneracionales e intergeneracionales” (Díaz y Escárcega, 2009, como se cita en Tapia, 2020, p. 189). Cuando se hace mención a las necesidades intrageneracionales, se refiere a que todas las personas que se encuentran en una misma generación deben poder acceder a los servicios y necesidades básicas, sin existir ningún tipo de discriminación; mientras que, el segundo, significa que las generaciones presentes deben satisfacer sus necesidades, pensando siempre en el bienestar de las generaciones futuras; ambas deben ser capaces de cubrir sus necesidades básicas.

Para el CIES (2018) la sostenibilidad social: “fomenta el desarrollo de las personas, comunidades y culturas para conseguir un nivel global de calidad de vida, sanidad y educación adecuado y equitativo” (p. 8).

- Pilar Ambiental

Este pilar se enfoca en la protección al medio ambiente y en el uso racional de los recursos naturales. Díaz y Escárcega (2009) señalan que: “(...) la Naturaleza no es una fuente inagotable de recursos y que el futuro del desarrollo depende de su conocimiento y manejo adecuado, velando por su protección y uso racional” (como se cita en Tapia, 2020, p. 189).

“Significa lograr resultados de desarrollo sin amenazar las fuentes de nuestros recursos naturales ni comprometerlas para su uso en el futuro” (CIES, 2018, p. 8).

En el año 2000, los estados miembros de las Naciones Unidas acordaron los Objetivos de Desarrollo del Milenio – ODM (8 objetivos) junto con sus respectivas metas, con el compromiso de que los países lograrían cumplirlas para el año 2015. Algunos de estos objetivos se enfocaron en “erradicar la pobreza extrema y el hambre, la enseñanza primaria universal, promover la igualdad de género y la autonomía de la mujer, reducir la mortalidad infantil, mejorar la salud materna, combatir el VIH/SIDA, el paludismo y otras enfermedades (...)” (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2016, p. 13).

Con este antecedente, los líderes mundiales destacaron la importancia y utilidad de poner en marcha medidas concretas y coherentes en el ámbito del Desarrollo Sostenible, acordando la transición desde los ODM hacia el establecimiento de unos objetivos que aborden e incorporen equilibradamente las tres dimensiones del concepto de sostenibilidad y sus interrelaciones, pero, que sean además concisos,

limitados, ambiciosos, globales y universalmente aplicables. (Naciones Unidas, 2012, como se cita en Tapia, 2020, p. 192)

A parte aún quedaban desafíos pendientes, por lo que, luego de un proceso de negociación que involucró a los gobiernos, a los sectores privados y a otros actores, los 193 países de las Naciones Unidas aprobaron el documento “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” o conocida simplemente como “Agenda 2030”, este plan de acción se basa en cinco elementos esenciales: personas, planeta, prosperidad, paz y alianza; y contiene los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) que deben alcanzar los países para el año 2030, estos son:

- 1) Erradicar la pobreza a nivel mundial y en sus diversas formas.
- 2) Acabar con el hambre, garantizar la seguridad alimentaria, mejorar la nutrición, al mismo tiempo que se fomentan prácticas agrícolas sostenibles.
- 3) Lograr una vida saludable y buscar el bienestar de todas personas.
- 4) Conseguir una educación inclusiva y de calidad, fomentando un aprendizaje continuo para todos.
- 5) Alcanzar la igualdad de género, poner fin a todo acto de discriminación contra las mujeres y niñas, y fomentar su empoderamiento.
- 6) Asegurar que el agua potable y los servicios de saneamiento sean sostenibles y accesibles para todos.
- 7) Garantizar que toda la población pueda acceder a una energía sostenible, moderna y con un precio asequible o razonable.
- 8) Fomentar un crecimiento económico inclusivo y respetuoso con el medio ambiente, crear oportunidades de empleos plenos y con condiciones dignas para todos.

- 9) Desarrollar infraestructuras de calidad, sostenibles y resistentes, fomentar una industrialización inclusiva (que beneficie a toda la población), promover la investigación e innovación.
- 10) Reducir las desigualdades que existen entre varias naciones y entre su población.
- 11) Garantizar la inclusión, seguridad y sostenibilidad de las ciudades y asentamientos humanos.
- 12) Lograr formas de consumo y producción que sean sostenibles.
- 13) Incorporar medidas urgentes para enfrentar el cambio climático y sus consecuencias.
- 14) Preservar y aprovechar de manera sostenible los océanos, los mares y la biodiversidad marina en beneficio del desarrollo sostenible.
- 15) Salvaguardar y fomentar la utilización sostenible de los ecosistemas terrestres, aplicar una gestión sostenible de los bosques, combatir la desertificación, revertir la deforestación de los suelos y frenar la pérdida de biodiversidad.
- 16) Fomentar comunidades pacíficas e inclusivas, garantizar que todas las personas puedan acceder a la justicia, y establecer instituciones eficaces y transparentes.
- 17) Formar alianzas y fortalecer los medios necesarios para alcanzar el desarrollo sostenible.

Cada uno de estos objetivos tiene metas e indicadores (hay 169 metas en total), siendo importante que se involucren todos los actores (gobierno, sector privado, organizaciones y comunidades). El Ministerio del Ambiente (MINAM, 2016), indica que los objetivos del desarrollo sostenible contribuyen a:

(...) la eliminación de la extrema pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos. Contienen metas e iniciativas que promueven el crecimiento

económico y atienden necesidades sociales de educación, salud y empleo; y que, a la vez, luchan contra el cambio climático y promueven la protección del ambiente. (p.20)

Pero, ¿cuál es la relación entre Responsabilidad Social Empresarial y el desarrollo sostenible? Según Ormaza et al. (2020): “Las organizaciones empresariales pueden aportar significativamente con la consecución de los ODS a través de la implementación de acciones de Responsabilidad Social Empresarial (...)” (p. 7).

En la ISO 26000, la Organización Internacional de Normalización (2010) establece que:

La responsabilidad social está estrechamente ligada al desarrollo sostenible. Como el desarrollo sostenible se refiere a objetivos económicos, sociales y ambientales comunes a todas las personas, se puede usar como una forma de resumir las más amplias expectativas de la sociedad que necesitan ser tomadas en cuenta por las organizaciones que buscan actuar responsablemente. Por lo tanto, el objetivo primordial de una organización socialmente responsable debería ser contribuir al desarrollo sostenible (...) Las decisiones y actividades de una organización socialmente responsable pueden constituirse en una contribución valiosa al desarrollo sostenible. (p. 9)

Por lo tanto, la Responsabilidad Social Empresarial va a ayudar a alcanzar el desarrollo sostenible; los actos que realicen las empresas van a generar beneficios tanto para ellas como para toda la sociedad, donde se encuentran incluidas las comunidades más necesitadas, al mismo tiempo, con las medidas que implemente van a contribuir a la protección del medio ambiente y de los recursos naturales. Además, la RSE, implica que la empresa considere sus impactos económicos, social y ambientales, los cuales son dimensiones del desarrollo sostenible.

4. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL EN EL PERÚ DENTRO DE LA POLÍTICA NACIONAL DEL AMBIENTE

Por mandato constitucional, el artículo 67° de la Carta Magna del Perú establece que: *“El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de sus recursos naturales”*, es decir, el Estado tiene el deber de promover la participación de los actores que componen la sociedad (sector privado, sector público y la propia ciudadanía), para que estos realicen las acciones pertinentes para cumplir con la política nacional del ambiente.

Pero, ¿qué es la Política Nacional del Ambiente? Para Lezama (2018), constituye un conjunto de acciones estructuradas que contienen un marco programático, el cual responde a una dinámica de fases, las cuales están relacionadas a la conservación de la gestión y valoración de los componentes y de la naturaleza, a fin de resolver los problemas ambientales. Al mismo tiempo, está compuesto por: principios, objetivos, medidas concretas y acciones prácticas.

Por ello, en el artículo 8° de la Ley General del Ambiente, se regula:

“La Política Nacional del Ambiente constituye el conjunto de lineamientos, objetivos, estrategias, metas, programas e instrumentos de carácter público, que tiene como propósito definir y orientar el accionar de las entidades del Gobierno Nacional, regional y local y del sector privado y de la sociedad civil, en materia ambiental”

Empero, ¿Por qué es importante que tengamos una Política Nacional del Ambiente? En el artículo 9° de la Ley General del Ambiente, se prescribe que la Política Nacional del Ambiente debe estar destinada a:

(...) mejorar la calidad de vida de las personas, garantizando la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales en el largo plazo; y el desarrollo sostenible del país, mediante la prevención, protección y recuperación del ambiente y sus componentes, la conservación y el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, de una manera responsable y congruente con el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Entonces, las iniciativas y los procesos de participación de la Política Nacional del Ambiente están enfocados a alcanzar el desarrollo sostenible, o por lo menos, permitir que la calidad de vida de la ciudadanía sea mejor, con el objetivo de preservar adecuadamente el aprovechamiento de los recursos naturales. Por ello, es oportuno señalar que toda medida ambiental es de obligatorio cumplimiento para las personas naturales o jurídicas, ya sea del ámbito público o privada, ello en mérito al artículo 2º de la Ley General del Ambiente.

Entonces, también el sector empresarial debe ejercer una participación activa en el desarrollo sostenible, pero cabe preguntarse, ¿la Política Nacional del Ambiente impulsa al sector privado a realizar dichas actividades sostenibles?

Y, la respuesta es afirmativa, debido a que en el inciso i del artículo 11º de la Ley General del Ambiente, prescribe:

“Sin perjuicio del contenido específico de la Política Nacional del Ambiente, el diseño y aplicación de las políticas públicas consideran los siguientes lineamientos: (...) i. El desarrollo de toda actividad empresarial debe efectuarse teniendo en cuenta la implementación de políticas de gestión ambiental y de responsabilidad social”.

Para el citado cuerpo legal, la responsabilidad social de la empresa está regulado en el artículo 78º, el cual establece que:

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

En otras palabras, si bien la responsabilidad social empresarial es una estrategia que debería adoptarse en una política interna comercial, también es deber del Estado promoverla, en mérito de conservar los recursos naturales y lograr el desarrollo sostenible, puesto que, las actividades económicas deben ir de la mano con la preservación del medio ambiente y en armonía con la sociedad.

Hoy en día, el Perú tiene vigente la Política Nacional del Ambiente al 2030 denominado: “Disminución de los bienes y servicios que proveen los ecosistemas que afectan el desarrollo de las personas y la sostenibilidad ambiental”, disposición que fue emitida por el Ministerio del Ambiente (MINAM) a través del Decreto Supremo N.º 023-2021-MINAM de fecha 22 de julio de 2021, publicado en el diario oficial El Peruano el 25 de julio de 2021.

Dentro de la Política Nacional del Ambiente al 2030, se planteó que las causas de los problemas públicos se deberían centrar en las siguientes vertientes:

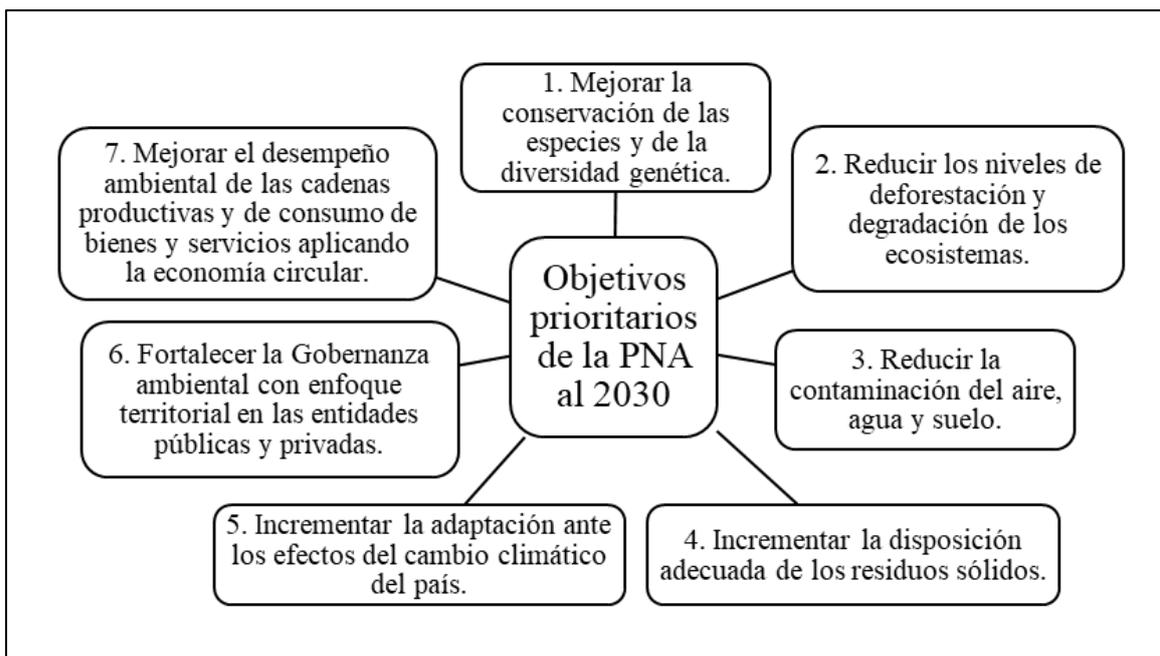
- 1) Pérdida de la diversidad biológica
- 2) Deterioro de la calidad ambiental
- 3) Incremento de riesgos e impactos ante peligros de origen natural y antrópicos en un contexto de cambio climático
- 4) Débil gobernanza ambiental

5) Aumento de procesos productivos de bienes y servicios no ecoeficientes ni sostenibles

6) Comportamientos ambientales no sostenibles

Pese a que la Política Nacional del Ambiente al 2030 advierte que los problemas públicos que aqueja la población y los factores que generan ese tipo de problemática agobian al medio ambiente y la sociedad, al mismo tiempo, establece objetivos prioritarios alineados con diversos lineamientos, siendo los siguientes:

Figura 6: Mapa de los Objetivo de la PNA al 2030



De tal modo, si bien la Política Nacional del Ambiente al 2030 es bastante descriptiva sobre las causas, problemas, y alternativas de solución, también encomienda al sector privado a promover el uso ecoeficiente de bienes y servicios, así como, el desarrollo sostenible. Por ejemplo, en el problema sobre “insuficiente participación de la población en materia ambiental”, la Política Nacional del Ambiente refiere que la participación en las Comisiones Ambientales Regionales, sólo el 9% es del sector empresarial, por ello, el Ministerio del Ambiente propone como alternativa: “4.1 Implementar, eficiente y eficazmente, la gestión ambiental y de los recursos naturales en los tres niveles de gobierno, dialogando y

articulando con el sector privado bajo principios de ética, inclusión social y preventivo, en el marco de la rectoría del Ministerio del Ambiente”.

Además, dentro de la Política Nacional del Ambiente al 2030 en el Objetivo prioritario N.º 03 - “Reducir la contaminación del aire, agua y suelo”, el Ministerio del Ambiente asume el compromiso de “Mejorar la eficiencia de los instrumentos técnicos normativos para generar prácticas ambientalmente amigables dentro del sector público y privado”.

Por todas las razones antes expuestas, el sector empresarial si es una agente importante para apoyar a las acciones y objetivos que pretende conseguir la Política Nacional del Ambiente al 2030, es protagonista, y como tal, también debería establecer estrategias empresariales que permitan el desarrollo de acciones sociales y ambientales, es decir, acciones de responsabilidad social empresarial ambiental.

5. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL COMO INCENTIVO TRIBUTARIO A NIVEL INTERNACIONAL

Actualmente, todos enfrentamos la denominada “Triple crisis planetaria”, la cual consiste en afrontar los problemas de la humanidad: 1) El Cambio climático, 2) La pérdida de biodiversidad y 3) La contaminación. Pero, ¿qué se está haciendo para tratar estos problemas? Sobre todo, ¿Cómo se está promoviendo el Desarrollo Sostenible?

Los países de América Latina y el Caribe (tales como Colombia, la República Bolivariana de Venezuela, Cuba, Chile, Perú y otros más) se han comprometido con cumplir con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Por ello, en ese plan de acción, también ha implicado la figura de la Responsabilidad Social Empresarial.

Por esa razón, considerando el objetivo específico inciso c de la presente investigación, a continuación, se procederá a exponer el contexto social, ambiental y económico de otros países, principalmente para conocer cómo es tratada o regulada la Responsabilidad Social Empresarial en pro del desarrollo sostenible. Asimismo, se describirá si en los países han establecido algún beneficio tributario que fomente conductas socialmente responsables enfocadas en el medio ambiente.

- Colombia

Es catalogado como un país multiétnico y pluricultural resultado de la llegada de los españoles a América Latina. Asimismo, Colombia adopta la categoría de ser un Estado Social de Derecho, basada en el respeto de la dignidad humana, el trabajo, la solidaridad entre sus integrantes y prevaleciendo el interés general, ello conforme al artículo 1º de la Constitución Colombiana de 1991.

Además, según el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible del gobierno colombiano (2019), este país alberga: “(...) más de 50.000 especies registradas y cerca de 31 millones de hectáreas protegidas, equivalentes al 15% del territorio nacional, (...) ocupa el segundo lugar a nivel mundial en biodiversidad” (párr. 1).

Sin embargo, producto de la deforestación, según “Cifras oficiales del Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) indicaron que en el 2021 se perdieron 174 103 hectáreas de bosque, lo que representó un incremento de 1.5% comparado con el 2020 (171 685 hectáreas) (...)” (Paz, 2023, párr. 8)

Entonces, Colombia también es afectado por los problemas medioambientales, y por esa razón, el Estado asume la obligación de planificar “(...) *el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación,*

restauración o sustitución” según el artículo 80° de la Constitución colombiana. Entonces, si la Responsabilidad Social Empresarial es una forma de realizar acciones sostenibles ¿Colombia fomenta al sector empresarial a realizarlo?

En Colombia, no hay norma que regule la Responsabilidad Social Empresarial, sin embargo, existe un sustento constitucional para fomentarlo, el cual se encuentra regulado en el artículo 333: “(...) *La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial (...)*”. Para Lorenzoni (2021) este fundamento entiende que “(...) el principio constitucional de solidaridad y la función social de la empresa se manifiestan concretamente en la RSE” (p. 356). Por ello, en algunos casos como la Sentencia T-781 del año 2014 promulgada por la Corte Constitucional de Colombia (citado por Cruz et. al, 2020) consideró que:

La R.S.E. ha emergido como una forma de autorregulación orientada a que las empresas trasciendan el simple cumplimiento de las normas y se comprometan en acciones dirigidas a promover algún beneficio social, más allá de los intereses de la empresa y superando el estándar de aquello requerido por la ley. (p. 20)

Y, es que la Corte Constitucional mantiene la posición que las empresas al operar dentro del marco de un Estado Social de Derecho, están obligados a proteger el medio ambiente y respetar los derechos de las comunidades, por esa razón, “(...) en Colombia, lejos de ser un ejercicio voluntario, la RSE se caracteriza por tener unos pilares de los cuales una empresa no podrá prescindir, un de *minimis* de obligatorio cumplimiento” (Lorenzoni, 2021, p. 365). Es decir, que los ejes sustanciales de la Responsabilidad Social Empresarial se sostienen en: Primer eje: El ambiental y el social; segundo eje: el procesal,

el cual está orientado a mantener un diálogo con las comunidades a las que se dirige las acciones de Responsabilidad Social Empresarial.

Pese a no tener una regulación explícita sobre la Responsabilidad Social Empresarial, es cierto que, el Estado colombiano ha convenido establecer supuestos de deducción al impuesto que grava las rentas empresariales, modo por el cual se fomenta acciones sostenibles. Por ejemplo, en el artículo 255° del Decreto N.º 624-1989, denominado Estatuto Tributario (ET), regula “El descuento para inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente”, y consiste en:

Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. No darán derecho a descuento las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.

De esta manera, se puede entender que cuando una empresa realice inversiones sobre el control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, estas acciones deben estar certificadas por la autoridad ambiental, específicamente por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales conforme al literal a del artículo 1.2.1.18.55 del Decreto 1625 del año 2016 del ordenamiento jurídico colombiano.

Ante este tipo de iniciativa, Colombia, en los últimos años, ha obtenido estadísticas positivas sobre las empresas socialmente responsables, por ejemplo: “El porcentaje de

las acciones para mitigar los impactos del negocio (77%) aumentó significativamente desde 2015 cuando no superada el 50%. También, las acciones de las empresas en ese ámbito se concentran en las áreas de medio ambiente (64%) y educación (46%)” (Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, 2017, p. 4). Entonces, existe un alto porcentaje de empresas que realizan acciones responsables y sostenibles sobre el cuidado del medio ambiente, convirtiéndose en un incentivo atractivo.

- Venezuela

La organización política de la República de Venezuela se ha dividido en Estados, en distritos de capital, en dependencias federales, en territorios federales, y estos últimos se organizan en municipios. Asimismo, el Estado venezolano se sustenta en cinco poderes: Legislativo (presidido a nivel federal por los Consejos Legislativos, y a nivel local por los Consejos Municipales y Cabildos), Ejecutivo (lo ejerce el Presidente de la República, con el vicepresidente y ministros), Judicial (el órgano jurisdiccional superior es el Tribunal Supremo de Justicia), Ciudadano (lo ejerce el Consejo Moral Republicano, que lo integra el Ministerio Público, la Contraloría General de la República y la Defensoría del Pueblo) y Electoral (lo ejerce el Consejo Nacional Electoral, compuesto por la Junta Electoral Nacional, la Comisión de Registro Civil y Electoral y la Comisión de Participación Política y Financiamiento).

La llamada “República Bolivariana de Venezuela” es un Estado federal descentralizado, y conforme al artículo 6º de Constitución venezolana, el gobierno y las entidades políticas que la componen “(...) *será siempre democrático, participativo, electivo, descentralizado, alternativo, responsable, pluralista y de mandatos revocables*”.

Cabe señalar que después de la instauración de la democracia participativa o corriente de partidocracia que dio lugar a la elección del líder socialista, Hugo Chávez, y que posterior

a su muerte fue sucedido por Nicolas Maduro, ocasionó graves problemas para Venezuela. El actual presidente ha sido considerado “(...) el primero en la historia de Venezuela en recibir sanciones económicas, experimentar un ciclo de hiperinflación por 50 meses y ser objeto de investigaciones por crímenes de lesa humanidad por la Corte Penal Internacional” (Ocando, 2023, párr. 2).

Por esa razón, hoy en día Venezuela enfrenta un deterioro en su economía y una crisis en los servicios sociales, y las condiciones empeoraron cuando sucedió la pandemia del COVID-19, ocasionando que más de 7 millones de venezolanos migren a otros países, principalmente de Latinoamérica.

Sin embargo, pese a lo que acontece en este territorio.

Venezuela es un país megadiverso (...) Considerado como el sexto país en América Latina y el décimo a nivel mundial. (...) riqueza natural calculada en unas 386 especies de mamíferos, 1,463 especies de aves, 377 especies de reptiles, 340 especies de anfibios, 1860 especies de peces y 15,636 especies de plantas, en un territorio multicultural y poliétnico. (Proyecto Bioamazonía y Venezuela, 2021, p.7)

Tras años de ausencia de Venezuela en las sesiones de reunión de las Naciones Unidas, en el año 2022, el presidente Nicolás Maduro se presentó en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP27) el cual fue realizado en Egipto. El presidente sostuvo una posición de defensor de la Amazonía, y expresó que su gabinete presentará solicitudes para alcanzar proyectos ante el Fondo Verde del Clima, sin embargo, los expertos refieren que más bien Venezuela debe preocuparse por adoptar una economía más amigable con el ambiente, ya que millones de venezolanos son los perjudicados por la falta de acción. “A estos desafíos para el nuevo año, se suman la

insistencia en la defensa de las áreas protegidas, donde las construcciones ilegales no cesan, y de los pueblos indígenas acorralados por el extractivismo” (Meléndez, 2023, párr. 7).

A opinión de algunos venezolanos, la Responsabilidad Social Empresarial puede marcar un apoyo muy importante a las partes interesadas, siempre que la política no divida a la población desde la óptica de izquierda o derecha. La politóloga venezolana, Heleny Quercy expresó que: “La mejor manera de defender los derechos humanos, ahora en Venezuela, en el contexto de pobreza multidimensional es con Responsabilidad Social Empresarial” (Emilio Venuti Ideas, 2023, 20m50s-21m01s).

Lamentablemente, no existe un marco regulatorio sobre la Responsabilidad Social Empresarial en Venezuela, sin embargo, lo más cercano es el hecho que el artículo 27° parágrafos duodécimo y decimotercero de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (Decreto N.º 2163-2015) publicada el 30 de diciembre de 2015, regulan:

Parágrafo duodécimo. También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos. (...)

La deducción prevista en este parágrafo procederá solo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

Parágrafo decimotercero. La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el parágrafo anterior, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:

- a. *Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).*
- b. *Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d del artículo 7° de este Decreto (...)*

Asimismo, el párrafo decimoquinto del mismo dispositivo legal establece que los gastos no deducibles son: “Las donaciones por motivos de utilidad colectiva y responsabilidad social y las donaciones al Estado y demás instituciones públicas, en aquellos casos en que el contribuyente haya sufrido pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que la donación fue efectuada” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2023, p. 1317).

A opinión del licenciado en Estudios Internacionales, José Parra expresó que: “(...) el Gobierno no está hablando de lo que uno puede hacer como empresa, y es lo que siempre digo que si esta triada (Estado, empresa y sociedad) no está unificada y no está alineada, sencillamente nada va a existir” (Emilio Venuti Ideas, 2023, 40m21s-40m41s). En otras palabras, si bien existe un incentivo tributario para que las empresas quienes realizan acciones de Responsabilidad Social Empresarial puedan deducirlo en la determinación del Impuesto sobre la Renta, se entristece la situación cuando no hay promoción de parte del Gobierno a realizar acciones sostenibles. Entonces, no basta tener legislado un incentivo tributario, sino que el Estado debe promover el desarrollo sostenible, para que las empresas puedan interesarles realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial, teniendo en cuenta que son actos voluntarios.

- Chile

Es un Estado unitario, regido por el presidencialismo, además, es considerado una República Constitucional en el marco de su Carta Magna que data de 1980. Asimismo, tal como lo establece el artículo 4° de la Constitución de este país, “Chile es una república democrática”.

Actualmente la ciudadanía chilena, a través de una investigación de mercado realizado por CADEM, se averiguo cuáles son las principales preocupaciones que tienen los chilenos, siendo algunos de ellos: “El aumento de los precios (52%), la inestabilidad política (23%), el escenario internacional (9%), el bajo crecimiento de la economía (4%), el desempleo (2%)” (Acevedo, 2022, párr. 3).

Pese a los agobios de los chilenos, cabe destacar que el Centro de Investigación en Ecosistemas de la Patagonia (2021) opina que Chile es una potencia mundial, desde un punto de vista sustentable, porque tiene: “Una prometedora fuente de material energético, recursos naturales con valor agregado como el mar, el desierto, los bosques y las reservas de agua dulce” (párr. 2).

Lo antes mencionado, se puede deber porque desde hace mucho tiempo, el concepto de desarrollo sostenible se introdujo en el quehacer de este país.

Por ejemplo, durante el mandato del presidente Sebastián Piñera, el 23 de abril de 2013 se promulgó el Decreto Ley N.º 60, mediante el cual se crea un “Consejo de Responsabilidad Social para el Desarrollo Sostenible” con el objetivo de asesorar en la elaboración de las políticas públicas al Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, sobre temas abocados a la Responsabilidad Social para alcanzar el Desarrollo Sostenible.

El director general de Vincular y Asesor Especial del Pacto Global de Naciones Unidas para América Latina, Pesce (2015) sostuvo sobre Chile que: “Los retos siguen estando en la masificación de su adopción, que se den mayores incentivos para que las empresas mejoren sus prácticas y rindan cuentas de ello” (párr. 20). Siempre enfatizando que la demanda de realizar acciones socialmente responsables es mucho más alta.

Por ello, ante el apogeo de la Responsabilidad Social Empresarial como un medio que impacta sobre la empresa, la sociedad y el Estado; en el año 2017, la compañía “Blackledger International Tax Advisors, Ltd. (Blackledger o siendo nombrada por su nombre comercial “BLITA International”) comentó:

(...) el Ministerio de Hacienda de Chile se encuentra trabajando en la preparación de un reglamento que sienta las bases y criterios en torno al tratamiento impositivo (...) a políticas de RSE. Esto en atención a que, en el último tiempo la Agencia Fiscal chilena no ha sido uniforme en sus parámetros al momento de aceptar como gasto este tipo de desembolsos, generando un espacio de incertidumbre en torno a esta materia, ante lo cual, las compañías comprensiblemente optan por abstenerse a la hora de ejecutar medidas de RSE, en lugar de arriesgarse a que la Administración Fiscal chilena cuestione la utilización de estas sumas como gasto en la determinación de sus impuestos. (BLITA International, 2017, párr. 2)

Tras años de expectativa, el 24 de febrero de 2020 mediante la Ley N.º 21.210, Ley de Modernización Tributaria, introdujo al ordenamiento fiscal chileno significativos cambios, alguno de ellos se dio a través de incorporar nuevos supuestos de deducción que configurarían acciones de Responsabilidad Social. La incorporación se plasma en el inciso 13 del artículo 31º del Decreto Ley N.º 824 del año 1974, el cual regula el Impuesto a la Renta.

“Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales (...) 13. Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre ambiente. También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado”.

Además, los gastos para ser deducibles no deberán exceder de los siguientes límites: “(...) el 2% de la renta líquida imponible del periodo; el 1,6 por mil del capital propio tributario al término del ejercicio; o el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto” (Cerón, 2020, p. 3).

Como se ha mencionado en líneas superiores, la Responsabilidad Social Empresarial en Chile ha tomado un protagonismo y poco a poco se observan sus frutos. Uno de ellos es cuando se detectó a través del estudio realizado por Activa Research junto con

Worldwide Independent Network of Market Research (WIN), quienes aplicaron 29,739 entrevistas distribuyéndose la muestra en 36 países del mundo, de las cuales 1,004 fueron entrevistas en Chile entre los periodos del 07 al 17 de noviembre de 2022. Mediante dicha investigación, se obtuvo como resultado que el 44% de los chilenos han escuchado sobre la Responsabilidad Social Empresarial. De modo que, la Asociación de Investigadores de Mercado y Opinión Pública (2023) manifestó que Chile es un país donde influye altamente la realización de conductas socialmente responsables:

(...) el 59% de las personas dice que influye en su decisión de compra los comportamientos socialmente responsables de las empresas o marcas. Ubicándonos, por sobre el promedio mundial que alcanza un 49% y posicionándose entre los 10 países cuyos consumidores más valoran la RSE como driver decisor de compra. (párr. 12)

- Cuba

Con un renovado marco constitucional, Cuba es considerado un Estado socialista de derecho y justicia social basada en el trabajo, la dignidad, el humanismo y la ética entre ciudadanos con el fin de disfrutar de la libertad, la equidad, la igualdad, la solidaridad, el bienestar y la prosperidad individual o colectiva, todo ello en virtud al artículo 1º de la Constitución de Cuba, proclamada el 10 de abril del año 2019.

Sin embargo, la Organización de las Naciones Unidas (2021) con una profunda preocupación expuso que:

La Isla de Cuba es altamente vulnerable a los impactos del cambio climático. Las proyecciones muestran que, de no realizarse intervenciones, para finales del siglo

21 unas 21 comunidades costeras desaparecerán completamente en Cuba, y más de 98 serán severamente afectadas, por amenazas relacionadas con el Clima. (párr. 5)

Por ello, en la reciente reforma constitucional de Cuba, se reconoce que es un deber del Estado hacer frente al Cambio Climático:

“La República de Cuba promueve la protección y conservación del medio ambiente y el enfrentamiento al cambio climático, que amenaza la sobrevivencia de la especie humana, sobre la base del reconocimiento de responsabilidades comunes, pero diferenciadas; el establecimiento de un orden económico internacional justo y equitativo y la erradicación de los patrones irracionales producción y consumo” (Artículo 16ª de la Constitución de Cuba).

A consecuencia de lo comentado, Cuba tiene un modelo de gestión de investigación, promovido por la Academia de Ciencias de Cuba (ACC), quien asume la responsabilidad de imponer los cimientos de la innovación, y cubrir “La necesidad de establecer los pilares para el desarrollo sostenible, es tal vez uno de los retos principales y un imperativo ineludible de los líderes y científicos que se desenvuelven en los distintos ámbitos del quehacer de la sociedad mundial” (Velázquez et. al, 2021, p. 12).

En ese sentido, habiendo compartido algunas ideas del avance del desarrollo sostenible en Cuba, cabe señalar que no hay regulación exacta sobre la Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque ambiental. Empero, en la búsqueda, se ha determinado que, a nivel tributario, se encuentran reguladas las deducciones que impulsan a las empresas a realizar acciones sostenibles o de protección del medio ambiente, específicamente en los incisos k y q del artículo 88º de la Sección Sexta de las Partidas deducibles, del Capítulo I, del Título II del Impuesto sobre Utilidades regulado en la Ley

N.º 113 del año 2012, dispositivo normativo que regula todos los tributos que estarían sometidos al sistema tributario cubano.

“En adición a las partidas deducibles autorizadas en los artículos anteriores, tienen igual carácter: (...) k) las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que tengan por finalidad evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, evitar o reducir las cargas contaminantes vertidas a las aguas o, favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto, a efectos medioambientales, de los residuos industriales; (...) q) la reserva financiera para los gastos derivados de la protección del medio ambiente que están obligados a crear los concesionarios de actividad minera (...)”

Pese a que existe este tipo de incentivo tributario, al parecer las empresas no lo están aplicando. Según Bello (2022) opina que, en el contexto cubano, los emprendimientos privados aún tienen el reto de establecer una gestión socialmente responsable, al parecer las empresas privadas no rompen el estigma social sobre que solo siguen las reglas del mercado, o peor aún, equívocamente mantienen la imagen de las relaciones labores enfocadas en el patrón de “explotador-explotado”. Desde ese punto vista y considerando que Cuba está viviendo una serie de transformaciones, se espera que el rol social de los emprendimientos pueda suplir la responsabilidad de contribuir al desarrollo sostenible.

- España

Está gobernado por una monarquía parlamentaria, y ello debe entenderse que el rey es quien representa la ficción jurídica de ser el jefe de Estado, pero el gobierno lo ejerce a través del poder legislativo (compuesto por las Cortes Generales segmentado en el Senado y el Congreso de Diputados) y el poder ejecutivo bajo una forma de gobierno democrático.

Hoy por hoy, España está afrontando una serie de situaciones difíciles, sin embargo, está sobresaliendo de la mejor manera a través de un Plan de Recuperación. En el 2022:

(...) fue el año del comienzo de la guerra de Ucrania; de la crisis energética; de los cuellos de botella en la cadena de suministros; de la inflación desbocada o del fin del dinero gratis. Sin embargo, y a pesar de todo esto, la economía española acabó superando buena parte de los pronósticos y creció un 5,5%, sostenida por el consumo y el sector exterior. (El País, 2023, párr. 3)

Algunos economistas, refieren que el crecimiento sólido de España se debe a las reformas legislativas que datan desde el año 2018, apoyado también con la implementación del denominado “Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia”, mediante la cual introduce hitos y objetivos que permiten medir el progreso del cumplimiento de las reformas, asimismo, ha considerado adoptar en sus políticas el principio de “no causar un perjuicio significativo” al medio ambiente, y a su vez, ha endurecido las medidas macroeconómicas y fiscales, todo ello con el fin de alcanzar el proceso de modernización para el periodo 2023-2026. Tal como, menciona Asuntos Económicos y Transformación Digital (2023): “Las medidas están alineadas con las recomendaciones específicas de la Unión Europea en el contexto del Semestre Europeo, el Pilar Europeo de Derechos Sociales y la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible” (párr. 55).

Para otros países, España es imagen sobre Desarrollo Sostenible, por esa razón, se considera importante comentar la situación in situ que desafía España sobre la Responsabilidad Social Empresarial.

En el año 2006, España adoptó como método de promoción, el “Libro Blanco de la Responsabilidad Social Empresarial”, que consistió en un informe de parte de la Subcomisión Parlamentaria sobre Responsabilidad Social Empresarial, la cual arribó en

conclusiones, tales como: “RS gira casi exclusivamente sobre las grandes empresas cuando las PyMES suponen el 95% del tejido empresarial español; por ello (...) debe extenderse a las mismas mediante políticas públicas de promoción (ayudas y subvenciones, premios, guías de buenas prácticas, etc.)” (González, et. al, 2007, p. 1554). Posteriormente, en el año 2008, el gobierno español constituye un órgano asesor y consultivo para que impulse políticas de Responsabilidad Social de las Empresas a través del Consejo Estatal de la Responsabilidad Social Empresarial (CERSE).

Por otro lado, a nivel tributario en España, se introdujo un importante dispositivo normativo en protección al cuidado del medioambiente, plasmado en el artículo 39º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En primera instancia, se estableció como la “Deducción por inversiones medioambientales”, el cual fue aprobado mediante el Real Decreto Legislativo N.º 4/2004 del 05 de marzo de 2004 y publicado el 11 de marzo de 2004; su redacción fue la siguiente:

“1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. (...)”

Posteriormente, ante las iniciativas de promoción de acciones de la Responsabilidad Social Empresarial, se promulgó la Ley N.º 02/2011 de fecha 04 de marzo de 2011, publicada el 05 de marzo de 2011, mediante el cual se configuró un marco legal de Economía Sostenible e impulso de actos Responsabilidad Social Empresarial.

Artículo 39. Promoción de la responsabilidad social de las empresas.

1. Con el objetivo de incentivar a las empresas, organizaciones e instituciones públicas o privadas, especialmente a las pequeñas y medianas y a las empresas individuales, a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, las Administraciones Públicas mantendrán una política de promoción de la responsabilidad social, difundiendo su conocimiento y las mejores prácticas existentes y estimulando el estudio y análisis sobre los efectos en materia de competitividad empresarial de las políticas de responsabilidad social. (...)

3. Las sociedades anónimas podrán hacer públicos con carácter anual sus políticas y resultados en materia de Responsabilidad Social Empresarial a través de un informe específico basado en los objetivos, características, indicadores y estándares internacionales mencionados en los apartados anteriores. En todo caso, en dicho informe específico deberá constar si ha sido verificado o no por terceras partes. (...)

Con este tipo de iniciativas, cada vez más se afianzaba un marco legal que promueva actos socialmente responsables. Sin embargo, en el año 2014, sucede un cambio rotundo en la legislación tributaria, se publica la Ley N.º 27/2014 de fecha 27 de noviembre, la cual rige hoy en día como Ley del Impuesto sobre Sociedades. Lo que llamó la atención profundamente, en el Preámbulo de la nueva ley, es que se sostuvo la derogación del supuesto de deducción que promovía los actos de Responsabilidad Social Empresarial a

través de inversiones medioambientales. El legislador español se pronunció mencionando que, ante tantas exigencias en materia ambiental para las empresas, consideraba que las inversiones en materia medioambiental eran en “ocasiones obligatorias”, entonces, ya no era necesario regular un supuesto que promoció este tipo de inversiones, porque las empresas tienen la obligación de realizarlo. Y aquí cabe cuestionarse. Si los actos de Responsabilidad Social Empresarial por su naturaleza son actos voluntarios, ¿Es fundamento suficiente lo pronunciado por el legislador de derogar dicho beneficio fiscal? O es que ¿España ha desarrollado un óptimo modelo de Responsabilidad Social Empresarial para que solo este sea el único fundamento?

Como han comentado algunos conocedores del derecho, “(...) llama la atención no solo el hecho de suprimir un beneficio fiscal consolidado, sino la propia justificación con la Ley que motiva esta eliminación. Con la nueva regulación, el mantenimiento de este incentivo fiscal que prima unas iniciativas sostenibles es considerado *una paradoja*” (Noguera, 2016, p. 49). Y es que atendiendo al principio número 7º del Pacto Mundial de la ONU sobre “Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente”, se comprende que no debería haber regresión en las medidas que se establecieron para prevenir y sostener una política de desarrollo sostenible, y por ello, se considera contradictorio con el avance que estaba realizando este país.

Solo cabe mencionar que hoy en día en España, rige los siguientes supuestos de deducción que configuran ser actos que promueven la protección del medio ambiente, tales como:

En el inciso 4 del artículo 14º de la Ley N.º 27/2014, en dicho dispositivo normativo se regula sobre provisiones y otros gastos, estableciendo que:

“Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen”

Asimismo, en ese mismo dispositivo legal se regula el artículo 38 bis sobre deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, la cual fue añadida mediante la disposición final 6.3 del Real Decreto-Ley 26/2020 del 07 de julio de 2020, a través del cual establece medidas de reactivación económica frente al impacto del COVID-19. Texto que fue redactado de la siguiente manera:

1. Las autoridades portuarias podrán deducir la cuota íntegra: a) Las inversiones y gastos relacionados con: (...) 11.º Las infraestructuras y servicios para la vigilancia de la contaminación, las emergencias en materia medioambiental y lucha contra la contaminación asociadas al ejercicio de poder público, cuyos costes no sean legalmente repercutibles al causante de la emergencia, ni sean costes en los que se incurra simplemente para cumplir la normativa legalmente obligatoria para todas las empresas, la descontaminación de suelos que no se destinen al desarrollo de una actividad económica, el desguace de embarcaciones y equipos abandonados, cuyo tratamiento recaiga legalmente sobre la autoridad portuaria por haber quedado desiertos los procedimientos destinados a identificar el interés privado en su desguace, retirada o achatarramiento, y el saneamiento, limpieza general portuaria y retirada de residuos distintos de los generados por los usuarios del puerto, tales como los desechos generados por los buques, los residuos de la carga y similares. (...)

Finalmente, haciendo hincapié a todo lo comentado, España sostiene la posición que brindar o no un beneficio fiscal sobre inversiones ambientales no es la solución absoluta, ya que ha logrado posicionarse sobre otros países en materia de desarrollo sostenible y ha introducido el concepto de Responsabilidad Social en el quehacer empresarial porque considera que es una forma de prevenir la degradación del medio ambiente y cumplir los objetivos al 2030.

**CAPÍTULO III: LA
RESPONSABILIDAD SOCIAL
EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO
SUPUESTO DE DEDUCCIÓN EN LA
TRIBUTACIÓN**

1. NECESIDAD DE ESTABLECER INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA EL ESTADO Y LA SOCIEDAD

El Estado bajo su potestad tributaria puede establecer tributos, que prioritariamente estén destinados para recaudar recursos económicos. Tal como sostiene Chamorro y Zarza (s.f., citado por Fernández, 2015): “Es indudable que la función principal de los tributos es la de obtener recursos económicos para hacer frente a los gastos públicos, sin embargo, desde hace décadas se acepta de manera generalizada su uso para otros fines distintos a los estrictamente recaudatorios” (p. 87).

De ese modo, la función de la tributación no está limitada. El Estado puede utilizar a la tributación como instrumento para direccionar la actuación de la ciudadanía y del sector empresarial. Y no solo puede hacerlo a través de los tributos, también se puede conseguir ese fin mediante los gastos tributarios (exenciones, deducciones, créditos, tasas reducibles o diferimientos) traducidos en beneficios o incentivos tributarios para las empresas.

Resulta importante aclarar que no todos los gastos tributarios corresponden a incentivos tributarios, ya que algunos pueden ser simplemente beneficios tributarios. (...) Un incentivo tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, en tanto que un beneficio no tiene ese fin, ya que solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (como las deducciones de gastos personales en el impuesto sobre la renta). (...) los incentivos tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas (...). (CEPAL y Oxfam Internacional, 2019, pp. 12-13)

Ante los comentarios expuestos, entendemos que no es nada fácil establecer un beneficio o incentivo tributario. Por ello, el legislador peruano ha previsto una serie de requisitos

formales para la dación de las normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios, el cual está contenido en el artículo VII del Título Preliminar del Código Tributario peruano:

- a) Se sustentará en la Exposición de Motivos, la cual deberá contener el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma, el análisis cuantitativo del costo fiscal (especificando el ingreso alternativo que se dejaría de percibir). Además, se deberá detallar el plazo de vigencia, caso contrario se presume que el plazo máximo concedido es de tres años.
- b) Deberá estar acorde a la política fiscal.
- c) Deberá ser claro y detallado con el objetivo de la medida, los beneficiarios, y el plazo de la vigencia.
- d) Para la aprobación de la propuesta legislativa deberá contar con un informe del Ministerio de Economía y Finanzas.
- e) Será de aplicación a partir del 01 de enero del año siguiente a su publicación, a menos que se disponga lo contrario.
- f) En conformidad del artículo 79° de la Constitución Política del Perú, solo por ley expresa, puede establecerse el gasto tributario para una determinada zona si fuera aprobada por dos tercios de los congresistas.
- g) Por lo menos un año antes del término de la vigencia, puede el sector respectivo evaluar si es necesario solicitar la prórroga del incentivo o beneficio tributario, la misma que por única vez puede ser prorrogada por un periodo de hasta tres años.

- h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto de los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.
- i) Los beneficiarios a esta medida solo pueden ser aquellos que emiten comprobantes de pago electrónico por prestaciones de actividades económicas conforme a las normas que emite SUNAT.

Pero, ¿Cómo se miden los gastos tributarios (beneficio o incentivo tributario)? A través de los métodos de estimación se puede medir un gasto tributario, tales como:

- a) Método ex – post (Denominado también, “pérdida de la recaudación” o “ingreso renunciado”)

Mediante este método se “mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno del comportamiento en los contribuyentes (...)” (Villela et al., 2009, p. 25).

- b) Método ex – ante (ingreso adicional o ingreso ganado)

Con este método se “procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. (...) se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes (...) también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión” (Villela et al., 2009, p. 25).

c) Método gasto directo equivalente

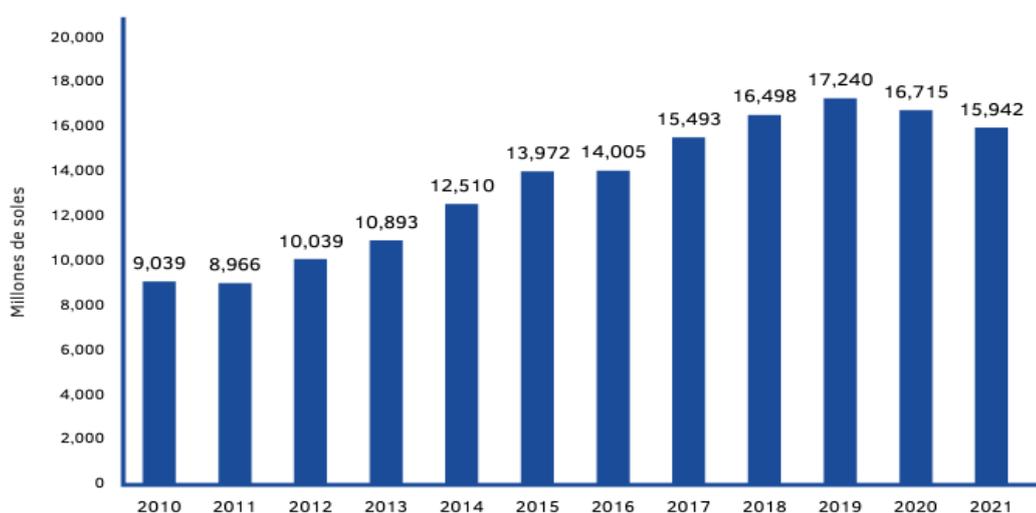
Este método “estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario” (Villela et al., 2009, p. 25).

En el Perú, los gastos tributarios se miden con el método ex – post desde un enfoque legal, es decir, el impuesto de referencia o gasto tributario se da sólo en función a la normativa vigente, no a lo que estime la doctrina u otras fuentes. Por ello, la práctica legislativa se estima muy importante en el proceso de la dación de un gasto tributario (incentivo o beneficio tributario) porque las interpretaciones no implican sobre este enfoque.

Ahora bien, la unidad responsable de la cuantificación del costo fiscal del beneficio o incentivo tributario es la SUNAT, pero deriva la información al Ministerio de Economía y Finanzas, en virtud al Decreto Legislativo N.º 1276, mediante el cual se aprobó el marco de Responsabilidad y Transparencia Fiscal del Sector Público No Financiero, donde encarga al Ministerio de Economía y Finanzas a publicar anualmente el informe Marco Macroeconómico que comprende el análisis estadístico de cuatro años, es decir, el año actual y tres años subsiguientes. Posterior a la publicación del informe, en virtud al artículo 14º del Decreto Legislativo N.º 1276, el Poder Ejecutivo debe buscar el equilibrio financiero y el Congreso de la República debe evaluar el sistema tributario para proponer proyectos que perfeccionen el sistema de recaudación de impuestos y las condiciones de los gastos tributarios.

A través de este tipo de informes se ha recopilado información, tal como se muestra en el siguiente gráfico:

Figura 7: Niveles de Gasto tributario peruano desde 2010 al 2021.



Fuente: Grupo de Justicia Fiscal Perú. (13 de octubre de 2021). Hoja informativa: Exoneraciones e incentivos, un pesado gasto que subsidiamos los peruanos.

Asimismo, la Gerencia de Estudios Económicos de la SUNAT a través del Informe N.º 000038-2022-SUNAT/1V3000 de fecha 25 de junio de 2022, manifestó:

El total de gastos tributarios potenciales estimados para el año 2023, ascendería a S/ 20 354 millones aproximadamente. Este importe equivale al 2,01% del PBI proyectado para dicho año, y en términos nominales representa un incremento de S/ 2 732 millones respecto del monto del gasto tributario año 2022 publicado en el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025. (p. 16)

Mientras que las estimaciones de gastos tributarios para el año 2024, la Gerencia de Estudios Económicos de la SUNAT a través del Informe N.º 000029-2023-SUNAT/1V3000 de fecha 23 de junio de 2023, sostiene que el total de gastos tributarios potenciales “(...) ascendería a S/. 23 854 millones aproximadamente, importe equivalente al 2,19% del PBI proyectado para dicho año y al 12,33% de la recaudación proyectada para el mismo periodo” (p. 1). Lo

que el incremento estimado arribaría a S/. 3, 500 millones de soles respecto a lo estimado para el año 2023.

A consecuencia de lo expuesto, debemos comprender que el Perú realiza solo la cuantificación de los costos de los gastos tributarios, es decir, miden cuánto le cuesta al país otorgar los beneficios o incentivos tributarios. Sin embargo, el Perú no tiene un procedimiento de análisis costo-beneficio de un determinado gasto tributario, esto se traduce en que, no miden si el beneficio o incentivo tributario cumplió con el objetivo deseado, ni tampoco investigan si debería subsistir el sacrificio fiscal asociado a la disminución de la recaudación de recursos para el Estado. Y, esta situación causa preocupación, ya que, las posibles consecuencias de no realizar un análisis costo-beneficio sobre un determinado gasto tributario, pueden ser:

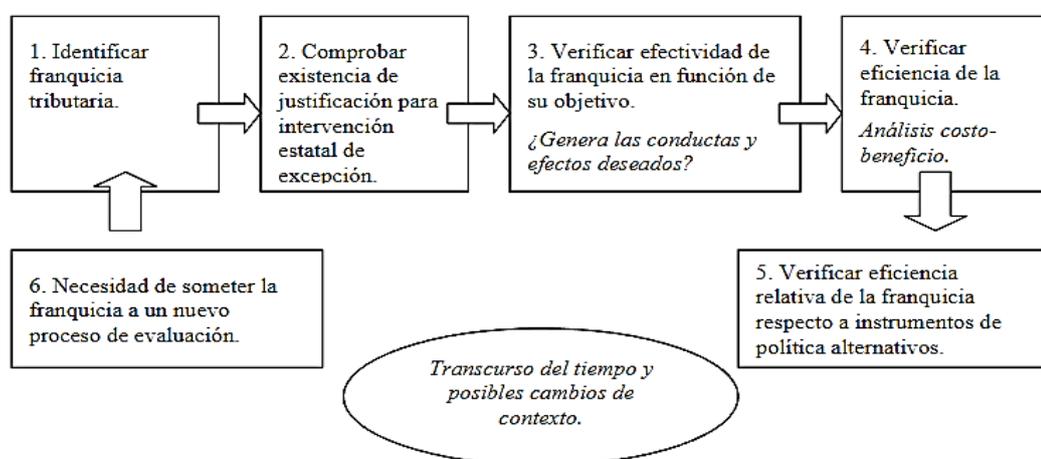
La formulación deficiente de beneficios genera oportunidades para el fraude fiscal. (...) Beneficios mal diseñados y aplicados pueden terminar siendo incentivos perversos, estimulando actividades indebidas. Así, la exoneración del IGV a los combustibles en la Amazonía ha sido en la práctica un subsidio al narcotráfico y la minería ilegal. La ausencia de análisis costo-beneficio adecuado lleva a que no se consideren ni cuantifiquen los costos. Tal es el caso de la exoneración del IGV a casinos y tragamonedas, que no incluye una evaluación del costo social por incentivar actividades vinculadas a la ludopatía. (Grupo de Justicia Fiscal Perú, 2019, p. 7)

En mérito a las razones presentadas, consideramos fundamental que el Estado invierta en realizar estudios costo-beneficio de gastos tributarios, teniendo en cuenta, la finalidad de la medida interpuesta. Por ello, traemos acotación el proceso de evaluación del costo-beneficio de un gasto tributario en particular, según Jorratt (2010), el cual implica en responder las siguientes preguntas:

- (I) ¿Existe una justificación para la intervención estatal, sea esta de eficiencia económica, distributiva o de otro tipo?
- (II) Habiéndose comprobado la existencia de una justificación para la intervención estatal ¿existe evidencia empírica de la efectividad del gasto tributario para alcanzar el objetivo?
- (III) ¿Es el gasto tributario eficiente en el cumplimiento del objetivo, en el sentido de que produce beneficios superiores a sus costos?
- (IV) ¿Existen instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo que se persigue de una manera más eficiente que el gasto tributario? (p. 40)

En esa misma línea de ideas, el proceso para evaluar si el gasto es eficiente y eficaz encaminado a cumplir el objetivo deseado, está basado en el esquema en propuesta de Tokman et al. (2006):

Figura 8: Marco de evaluación para los gastos tributarios.



Fuente: Adaptado de “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública” (p. 89), por Tokman, M., Rodríguez, J. y Marshall, C., 2006, *Estudios Públicos*.

Entonces, siguiendo la línea de Tokman et al (2006), evaluar la pertinencia de un gasto tributario, se fundamenta en cuatro criterios:

- 1) Justificación de intervención estatal. Es aquel criterio donde se tendrá que justificar la razón del porqué el Estado debe interesarse en la dación de algún beneficio o incentivo tributario, teniendo en cuenta la eficiencia económica y la justicia distributiva o por el interés público.
- 2) Efectividad en cumplimiento del objetivo. Supone realizar un análisis cuantitativo donde se midan los efectos deseados en el contexto social que afronte el gasto tributario.
- 3) Eficiencia en cumplimiento del objetivo. Supone comparar si los beneficios son mayores que los costos que haya generado el gasto tributario, así como los efectos colaterales que pueden llevar a casos de elusión o evasión.
- 4) Eficiencia relativa del instrumento. Mediante este criterio se estima que se debe verificar si la medida adoptada es mejor que otros instrumentos alternativos, sobre todo ante las políticas públicas.

En mérito a lo expuesto, consideramos que la labor de la dación de beneficios o incentivos tributarios es complicada, porque “La efectividad de la política de incentivos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, definición, implementación, gestión, seguimiento y evaluación (...)” (CEPAL y Oxfam Internacional, 2019, p. 7). Por ello, es pertinente conocer ¿Cuáles son los potenciales beneficios y costos para establecer algún tipo de gasto tributario?

Para CEPAL y Oxfam Internacional (2019), los posibles potenciales beneficios son:

Mayor recaudación fiscal por una posible mayor inversión y crecimiento. Posible corrección de faltas de mercado (externalidades, asimetrías de información, economía de escala, etc.). Posible aprovechamiento de externalidades positivas o minimización de efectos de externalidades negativas⁵. Posibilidad de crear nuevos puestos de trabajo. Otros posibles beneficios sociales o ambientales según el incentivo. (p. 14)

Además, otra ventaja de los gastos tributarios, es cuando dicho beneficio o incentivo implica realizar acciones o programas que el Estado tiene como deber incentivar. Por ejemplo, la deducción adicional sobre proyectos de Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica (I+D+i) es una medida fiscal que tiene como fin dinamizar la economía y conseguir el crecimiento económico, configurándose un hecho favorable para la comunidad, e incluso para el sector empresarial, ya que se ha observado que “(...) un 35% de las empresas, que pertenecen a la micro, pequeña y mediana empresa, están dispuestas a participar en este tipo de programas, invirtiendo en proyectos de I+D+i. Ello constituye un buen impulso para continuar con la difusión de este incentivo fiscal” (Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica, 2022, p. 28).

Sin embargo, los gastos tributarios son una fotografía en blanco y negro, estos también implican costos que asume el Estado, tales como:

Pérdida de recaudación por inversiones que se habrían realizado incluso sin los incentivos y por mayor elusión/evasión. Mayor complejidad de los sistemas

⁵ Las externalidades positivas son aquellas donde el individuo confiere algún beneficio a los demás. Por ejemplo, realizar un proyecto de investigación científica, tiene como fin beneficiar a la sociedad en general. Por otro lado, las externalidades negativas son aquellas que afectan o causan un daño a los demás. Por ejemplo, la contaminación ambiental es una externalidad negativa, sin embargo, está puede minimizarse si el Estado evalúa la interposición de alguna medida (impuesto o gasto tributario).

tributarios. Incremento de los costos de administración y cumplimiento. Menor transparencia de la política fiscal. Distorsión en la asignación de recursos. Competencia fiscal nociva entre jurisdicciones. Pérdida de equidad horizontal y vertical⁶. (CEPAL y Oxfam Internacional, 2019, p. 14)

Ante toda la información expuesta, sostenemos que introducir al ordenamiento jurídico tributario una deducción sobre los gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental es una postura más amigable con el sector empresarial, conforme lo sostiene Cruz et al. (2020): “(...) El Estado en materia de responsabilidad social no debe imponer sino estimular, orientar, sensibilizar y premiar el desempeño de las organizaciones en esta dirección” (p. 21).

En ese sentido, la Responsabilidad Social Empresarial no es un acto altruista, la empresa no lo realiza por obligación. Mayormente lo realiza porque considera que tienen una responsabilidad frente a la sociedad, de mantener los recursos que utiliza en sus actividades económicas, para que estas sean sostenibles en el tiempo. No obstante, si existiera algún incentivo tributario como una deducción por RSE, esa medida potencialmente, puede generar ventajas, tales como: 1) Influir sobre el comportamiento de los stakeholders (partes interesadas) en realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, así como, 2) Promover el cumplimiento de los objetivos del Plan Nacional del Ambiente al 2030. Por ejemplo, al realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, las empresas pueden dar cumplimiento a los objetivos de Desarrollo Sostenible.

⁶ La equidad horizontal es aquel tratamiento que se dan a los iguales, supongamos, que un beneficio o incentivo tributario solo se aplique en Ancash y no en otras regiones del país, muchas de las empresas grandes, pequeñas o micro empresas que tienen la misma categoría no son consideradas por no ubicarse en la misma zona geográfica. Por otro lado, la equidad vertical es tratar desigual a los desiguales, en un hipotético caso, la medida fiscal puede favorecer más a las grandes empresas que a las micro o pequeñas empresas.

2. CRITERIOS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

Mientras que un gasto no esté expresamente prohibido, entonces podrá ser considerado un gasto deducible si cumple con la causalidad, pero no solo basta que un gasto sea permitido conforme el artículo 37º de la Ley del IR, sino que, ante el incumplimiento de algunos de los aspectos (fehaciencia, devengo, formalidad, sobrepasar los límites expresos), la Administración Tributaria puede reparar el gasto, ocasionando que no sea aceptado y, en consecuencia, no sea deducible. Por ese motivo, a continuación, se procederá a explicar los principales aspectos para evaluar si un gasto debe ser deducible o no.

2.1. CAUSALIDAD

“La causalidad tributaria se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial)” (Villanueva, 2013, p. 102). Pues bien, la vinculación de la generación de renta y los gastos se denomina, en la doctrina, teoría de la causa final o subjetiva, ya que los gastos pretendidos deducibles estuvieron encaminados a la generación de rentas o utilidad. Por otro lado, la teoría de la causa objetiva o *conditio sine qua non*, refiere que los gastos estuvieron supeditados al normal desarrollo de las actividades económicas de la empresa, es decir, son aquellos gastos que forman parte del giro del negocio, siempre que se encuentre en proporción a las operaciones empresariales.

Ahora bien, atendiendo la posición del abogado Carrillo (2019):

El principio de causalidad no se agota en un concepto teórico de mantener la fuente productora o que el gasto procure generar un mayor ingreso o ganancias de capital, sino que, debe analizarse su incidencia en las empresas en cada caso concreto, a

efectos de analizar la necesidad, proporcionalidad, razonabilidad y normalidad del gasto, criterios que las empresas tendrán que observar al momento de realizar las adquisiciones de bienes y servicios con terceros; en consecuencia, no solo se deberá sustentar el origen de las adquisiciones, sino también el destino de las mismas (...). (párr. 20)

Además, un gasto no regulado explícitamente en el artículo 37° de la Ley del IR y que no se encuentre prohibido en el artículo 44° de la Ley del IR, puede ser deducible si se somete al principio de causalidad (teniendo en cuenta los criterios de: necesidad, normalidad, razonabilidad, proporcional, y si fuera el caso, generalidad), tal como lo señala, Carrillo (2023): “La lista de gastos deducibles prevista en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta es meramente enunciativa, esto es, si el gasto incurrido por el contribuyente no se encuentra señalado expresamente en dicha lista, podría ser deducible en tanto resulte causal” (párr. 6).

2.1.1. NECESIDAD

El artículo 37° de la Ley del IR, establece en el primer párrafo:

“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 (...)” (el subrayado es nuestro).

Entonces, ¿todo gasto debe ser necesario o “indispensable” para la generación de la renta?, ante esto, el abogado Picón (2003) opina que:

El gasto no debe ser indispensable, pero sí debe guardar una relación causa-efecto respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, o dicho de otra forma, la “finalidad primordial” del

gasto debe ser la generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente.
(p. 289)

Por ello, “Conforme a lo señalado, no se trata de establecer el carácter indispensable de un gasto, sino, únicamente, demostrar que el objeto final de la adquisición del bien o del servicio es generar ingresos gravados o mantener su fuente productora” (Cachay, 2013, p. 10).

2.1.2. NORMALIDAD

Mediante este criterio se debe comprender que el gasto debe estar vinculado con las actividades del negocio, por ello, Ruiz de Castilla (2021b) refiere que: “En el fondo se trata que el gasto debe guardar coherencia con la forma de operar de la empresa, según las circunstancias del mercado” (p. 201).

Ante ello, el profesor Bravo (2023) sostiene que hablar sobre este criterio es como un “terreno minado” porque no existen parámetros objetivos de cuándo un gasto es normal o anormal. En cambio, para Villanueva (2013), la normalidad es un criterio complementario a la razonabilidad y la teoría de la causa objetiva, teniendo en cuenta que un gasto es habitual o normal si se encuentra situado en el propio desarrollo de las actividades económicas de la empresa.

Por consiguiente, este criterio “(...) no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también a aquellos gastos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa” (Durán, 2009, p. 13).

2.1.3. RAZONABILIDAD

Picón (2019) señala:

La lógica aplicada a la deducción del gasto no solo tiene que ver con su concepto, sino, también con su monto. En efecto, existen empresas que deducen de sus ingresos gravados adquisiciones que, conceptualmente, resultan razonables para su deducción; pero, que, cuando verificamos sus montos, estos son absurdos tomando en cuenta su nivel de ingresos. (p. 72)

“El criterio de razonabilidad se refiere a la proporción entre el ingreso (renta) y gasto. Se trata de un criterio del tipo cuantitativo, en la medida que se compara el monto del ingreso con el monto del gasto” (Ruiz de Castilla, 2021b, p. 201). Además, tal como menciona Durán (2009): “Este criterio, a decir de la jurisprudencia del TF, alude a una limitación cuantitativa, es decir, un máximo de permisibilidad de la deducción” (p. 13).

Siendo así, en primer lugar, debemos recordar que la razón de ser de las empresas es lucrar (obtener utilidad), por lo tanto, este criterio permite determinar si el monto del gasto es razonable con los ingresos que percibe la empresa, porque no es coherente que la empresa autorice realizar un gasto que exceda de la renta percibida, o lo permitido por la norma.

2.1.4. PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad es aquel criterio donde se exige un análisis cuantitativo, dicha observación debe ser producto de la comparación entre dos conceptos que mantienen una relación; en el caso de los gastos deducibles, consiste en la comparación entre gastos de similar naturaleza, intentando que estos mantengan un equilibrio o sean

igualmente equiparables, ya que, si se aumenta el monto de un gasto, el otro gasto de similar naturaleza también debería aumentarse, y viceversa, si una disminuye, la otra también debería disminuir. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 05570-2-2021 mencionó:

(...) que no era proporcional que una sola persona se le otorgara la mitad del total de la gratificación extraordinaria otorgada al total de los trabajadores, porque si bien es cierto el gerente general cumple todos los criterios que él mismo estableció para determinar que le corresponde 9,49 veces su remuneración mensual, lo proporcional es que se debe otorgar una bonificación semejante a la que se le otorgara al trabajador de la misma categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, por lo que los importes otorgados como gratificación extraordinaria otorgada al gerente general y al jefe de producción, no cumplían con el criterio de proporcionalidad (...). (p. 11)

Asimismo, la razonabilidad y la proporcionalidad son dos criterios de la causalidad que están estrechamente vinculados, ya que evalúan los aspectos cuantitativos del gasto, así como, el Tribunal Fiscal se expresó en la RTF N.º 22046-9-2012, de la siguiente manera:

al respecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07707-4-2004, 08318-3-2004 y 00692-5-2005, entre otras, se han dejado establecido que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo

con el giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros. (p. 2)

2.1.5. GENERALIDAD

Para Villanueva (2013), la generalidad no es un criterio que se derive del principio de causalidad (causa objetiva o subjetiva), puesto que, este criterio considera que el gasto nace de la discrecionalidad del empleador, y es más, entiende a la generalidad como una limitación en la deducción de los gastos porque este criterio mide el beneficio que obtiene la empresa sin tener en cuenta que cumpla el destino de generar rentas gravadas (causa subjetiva) o propiamente la realización de actividades empresariales (causa objetiva), es más un criterio limitativo, y de carácter extraordinario.

Además, la generalidad “Es un criterio aplicable en la deducción de los gastos en favor del personal, por el cual se exige que, si la empresa decide otorgar un beneficio a favor del trabajador, se lo otorgue al resto de trabajadores, salvo que se pueda identificar un criterio de diferenciación objetiva (...)” (Carrillo, 2023, párr. 4).

En consecuencia, la generalidad se aplicará siempre que, el contribuyente estime necesario, y determine los beneficiarios del gasto y no genere una distinción significativa.

2.2. FEHACIENCIA

La fehaciencia es uno de los criterios que la Administración Tributaria suele cuestionar al determinar que un gasto debe ser deducible o no, ya que la fehaciencia “(...) tiene que ver con elementos que prueben que efectivamente el gasto fue consumido o utilizado por la empresa” (Alva et al., 2023, p. 222). Por esa razón, el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 12126-1-2016, refirió:

(...) a fin de determinar si el gasto reparado por la Administración cumple con el principio de causalidad recogido en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde establecer en primer lugar si la documentación presentada por la recurrente acredita la fehaciencia del gasto, es decir, si éste efectivamente ocurrió en la realidad, para luego de ello determinar si el gasto resultaba necesario para producir la renta o mantener la fuente productora. (p. 3)

En otras palabras, los gastos deben ser acreditados, puesto que, la Administración Tributaria puede reparar el gasto a consecuencia de un procedimiento de fiscalización, donde se investiga las obligaciones tributarias, por ello, con la finalidad de determinar la certeza de las operaciones según lo previsto en la norma, los gastos pueden comprobarse, mediante: Contratos de adquisición de bienes y servicios, comprobantes físicos o electrónicos, notas de crédito o débito, guías de remisión, convenios, actas societarias, o algún documento formal que permita evidenciar los elementos principales del gasto.

2.3. DEVENGO

El devengo se basa en el contenido del artículo 57º de la Ley del IR, donde se comprometen tres percepciones para que se devengue el gasto de tercera categoría:

- Cuando el hecho o evento ocurra, y se le imputará en el ejercicio gravable (Desde el 01 de enero al 31 de diciembre del año fiscal).
- Los gastos no deben estar sujetos a una condición suspensiva.
- Además, no importa cuando se realice oportunamente el pago o se hayan fijado los términos de pago.

Así como lo sostiene el doctrinario Reig (2001), el concepto del devengado implica las siguientes características:

a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación, en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado. (p. 314)

Ahora bien, si un gasto estuviera sujeto alguna condición de manera total o parcial a un hecho futuro, el abogado Carrillo (2021), precisa que: “(...) el gasto se devengará o bien cuando se cumpla la condición suspensiva o cuando el hecho o evento futuro ocurra, siendo que SUNAT, ha emitido recientemente los Informes N° 032, 034 y 098-2020-SUNAT/7T0000” (párr. 9).

Así pues, el principio del devengado sostiene que un gasto será deducible siempre que se “(...) produzca el hecho sustancial para su reconocimiento, en el caso de los servicios cuando se vaya prestando el mismo, y en las adquisiciones de bienes, cuando se tenga el control sobre el bien (...)” (Carrillo, 2021, párr. 8). Sin embargo, en el caso de los servicios de auditoría se devengarán cuando se culmine propiamente el servicio, tal como, el Tribunal Fiscal resolvió en la RTF N.º 8534-5-2001:

Que lo expuesto evidencia que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termina de prestar, por lo que a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias o los gastos ocasionados por contratos de arrendamiento, que son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, el servicio de auditoría reparado no podía ser utilizado hasta el momento en que se encontrase culminado (...). (pp. 3-4)

2.4. FORMALIDAD

Para Carrillo (2023): “La deducción del gasto se encuentra condicionada al cumplimiento de los requisitos para su deducción previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y cuanto corresponda, a lo dispuesto en normas sectoriales, como la Ley de Bancarización” (párr. 5). Así pues, cada gasto para ser deducible puede tener requisitos específicos, por ejemplo, la declaración jurada que sustente los gastos de alimentación y movilidad debe contener cierta información mínima, la cual está establecida en inciso n del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, la bancarización se traduce como un requisito importante para la deducción del gasto, así como señala el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 01572-5-2006:

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por compras efectuadas sin utilizar medios de pago, cabe señalar que el artículo 3° de la Ley N.º 28194, Ley para la Lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4^{o7} se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. (p. 2) (lo subrayado es nuestro)

El incumplimiento de la bancarización de operaciones trae consigo que el gasto sea reparado por la Administración Tributaria, y a su vez, podría perderse el crédito fiscal del IGV, conforme lo señala Alva et al. (2023):

⁷ En mérito a lo señalado, cabe indicar que, a partir del 01 de enero de 2023, las operaciones económicas cuyo valor sea mayor a S/ 2,000.00 (dos mil con 00/100 soles) o US\$ 500.00 (quinientos dólares americanos) deberían ser bancarizadas, ello en virtud a la última modificación aprobada mediante el Decreto Legislativo N.º 1529.

(...) de no haberse cumplido con este requisito, el costo o gasto no será deducible, lo que implicará de por sí que el IGV que haya gravado la operación, tampoco podrá ser tomado como crédito fiscal para efectos del este impuesto, aun cuando el desembolso haya cumplido con el requisito de causalidad, y con los demás criterios antes señalados. (p. 224)

2.5. LÍMITES EXPRESOS DE LA NORMA

Tomando en consideración la posición de Carrillo (2023): “El gasto para su deducción no debe figurar en la lista de gastos prohibidos prevista en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en el caso de gastos sujetos a límites cuantitativos, solo será deducible el gasto hasta el límite permitido” (párr. 6). Por ejemplo, los gastos por donación otorgada a entidades y dependencias del sector público, no podrán exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, según lo señalado en el inciso x.1 del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, de tal modo, el exceso al límite cuantitativo estará gravado por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y el gasto no será deducible.

3. DISTINCIÓN ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y OTRAS FIGURAS

En algunos casos, la responsabilidad social empresarial es confundida con las figuras de la donación y las obras por impuestos; sin embargo, se debe tener presente que se trata de figuras diferentes.

a) La donación

Se encuentra regulada en la Sección Segunda “Contratos Nominados” del Libro VII del Código Civil, específicamente, en el artículo 1621°, el cual establece que: “*Por la*

donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien”.

Coca (2020) define a la donación:

(...) como aquel contrato en virtud del cual una parte denominada donante se obliga a transferir la propiedad de un bien mueble o inmueble a otra denominada donatario con la intención de enriquecerlo (gratuidad subjetiva), sin esperar contraprestación alguna (gratuidad objetiva) y sin tener deber jurídico de hacerlo (...). (párr. 24)

Esquivel et al. (2013) señalan que en la donación: “(...) existe un espíritu de liberalidad que determina un empobrecimiento en el donante y un enriquecimiento en el donatario” (p. 172). Por lo tanto, la donación es una liberalidad, un acto altruista, ya que, el donante entrega o transfiere un bien al donatario, sin recibir algo a cambio; existiendo solamente el enriquecimiento de una de las partes.

Del mismo modo, opina Bautista (2022): “Las liberalidades son actos de máxima expresión de la libertad en la medida que uno dispone de su patrimonio sin recibir una contraprestación. La más conocida y emblemática de todas es la donación (...)” (párr. 1). Mientras que, para Tello (2014): “los actos de liberalidad (...) generan una disminución patrimonial de un sujeto, en beneficio de otro y, sin un provecho o beneficio para quien ejecuta el acto de liberalidad” (p. 34).

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado en diversa jurisprudencia respecto a las liberalidades, Hernández (2013) señala que:

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad, aludiendo a que ella implica el desprendimiento, la generosidad, la virtud (...) moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa, por lo que califican como liberalidad todas aquellas

cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe. (p. 237)

Desde el punto de vista tributario, generalmente, las donaciones o cualquier otro acto de liberalidad no son deducibles al momento de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, conforme a lo regulado en inciso d) del artículo 44° de la Ley del IR. Esto se debe, a que no cumplen con el principio de causalidad, Bahamonde (2012) indica que: “En principio, las donaciones u otras liberalidades no son deducibles, ya que no contribuyen al mantenimiento de la fuente y mucho menos a la generación de renta” (p.167).

Sin embargo, excepcionalmente, se permite la deducción en el supuesto que las donaciones se hayan realizado a entidades que forman parte del sector público (no empresas), organizaciones internacionales que estén acreditadas en el Perú y otras entidades sin fines de lucro; siempre y cuando hayan sido calificadas como entidades receptoras de donaciones por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Asimismo, según el inciso x) del artículo 37° de la Ley del IR, el objeto social de las entidades sin fines de lucro debe abarcar “uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes”.

Por otra parte, mediante la Ley N° 30498, publicada en agosto del 2016, se implementaron dos regímenes especiales de las donaciones. El primero, fue incorporado en el inciso x. 1) del artículo 37° de la Ley del IR, donde se establece que se deducirá en el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, las donaciones de alimentos que se encuentren en un buen estado y que son seguros para el consumo, pero, que no pueden

ser comercializados por diversos factores (como madurez, forma, tamaño), los cuales deben ser entregados a “entidades receptoras de donaciones”. Además, en virtud a dicho dispositivo legal, son deducibles todos los gastos calificados como necesarios, que se encuentren asociados a dichas donaciones.

La SUNAT (2019) comenta que:

Los incisos x) y x.1) del artículo 37° de la LIR regulan la deducción de los gastos por concepto de donaciones: el primero referido a las donaciones de bienes en general (...) y el otro referido específicamente a las donaciones de alimentos efectuadas a favor de organizaciones públicas o privadas sin fines de lucro calificadas como entidades receptoras de donaciones por las normas que regulan el impuesto a la renta, cuyo objetivo es recuperar alimentos en buen estado para distribuirlos a personas que necesiten de estos (...). (p. 2)

El segundo régimen especial establece que se deducirá en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, los gastos relacionados con las donaciones de bienes y la prestación de servicios gratuitos, que sean efectuados durante un estado de emergencia declarado por desastres naturales, y siempre y cuando sean entregados o realizados a favor de “entidades receptoras de donaciones”.

Para que proceda la aplicación del régimen de donaciones en caso de Estado de Emergencia, se debe reunir dos condiciones: (a) declaración de Estado de Emergencia originado por desastres producidos por fenómenos naturales y, (b) que el decreto supremo que declare el Estado de Emergencia detalle los bienes y servicios gratuitos cuya donación se encuentra comprendida dentro de los alcances del régimen. (Campos y Hernández, 2020, párr. 15)

Este régimen se aplicó solamente en el año 2017, debido a los desastres ocasionados por el fenómeno del niño, en dicho año se emitió el Decreto Supremo N° 030-2017-PCM, donde se detalló los bienes y servicios que se encontraban comprendidos en la Ley N° 30498. En la actualidad, a pesar de que existe dicho régimen, no se ha aplicado en los últimos años, ya que, los decretos que fueron emitidos después del 2017 y que declararon estados de emergencia, no contenían una lista detallada de los bienes y servicios que se encontraban dentro del alcance de la Ley.

Asimismo, en el inciso s) y s.1) del artículo 21° de la Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se regulan las consideraciones que se debe tener en cuenta para la deducción de las donaciones en el régimen general y en el régimen de los alimentos en buen estado. En esos apartados se detalla respecto a los bienes y alimentos donados, sobre quiénes pueden ser los donatarios, las formas de acreditación, en qué momento se deducirán los gastos, entre otros aspectos.

De lo expuesto anteriormente sobre el concepto y el régimen tributario de las donaciones, podemos extraer algunas diferencias con la responsabilidad social empresarial. En las donaciones, sin importar su régimen, los beneficiarios deben ser las “entidades receptoras de donaciones”⁸, si una empresa realiza una donación directamente a las comunidades o a las poblaciones afectadas, no será deducible como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta. En cambio, en la responsabilidad social empresarial, los beneficiarios pueden ser comunidades aledañas y la sociedad en general.

⁸ En base al artículo 37° de la Ley del IR y al artículo 21° de su Reglamento, son entidades receptoras de donaciones:

- Las entidades del Sector Público (a excepción de las empresas), quienes ya gozan de forma permanente con la calificación de “entidades receptoras de donaciones”, sin necesidad de registro.
- Organismos y organizaciones internacionales que se encuentren acreditadas en el Perú, los cuales también tienen esa calificación de forma permanente.
- Otras entidades sin fines de lucro, que hayan sido calificadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria como “entidades receptoras de donaciones”.

Una segunda diferencia es en el límite permitido para la deducción, en el caso del régimen general de donaciones (inciso x del artículo 37° de la Ley del IR) y el régimen de donaciones de bienes y prestación de servicios en estado de emergencia, solamente se deducirá hasta el 10% de la renta neta de ese ejercicio; si en caso, la empresa supera dicho monto, el exceso no será deducible; lo mismo ocurre, en el régimen especial de alimentos en buen estado, según lo dispuesto en el inciso x.1) del artículo 37° de la Ley del IR, en ese supuesto se deducirá hasta el 1.5% de la totalidad de las ventas de alimentos que obtenga el contribuyente. Mientras que, los gastos de responsabilidad social empresarial serán deducidos si cumplen con los criterios correspondientes (la causalidad, la fehaciencia, la formalidad, entre otros) y hasta el momento no se ha indicado un límite cuantitativo para su deducción, es decir, serán deducidos en su totalidad en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Por otro lado, Benites (2014) comenta sobre la responsabilidad social empresarial, lo siguiente:

De acuerdo con nuestra jurisprudencia y doctrina, estos gastos de responsabilidad social no pueden ser catalogados como liberalidades, ya que, no son otorgados porque la empresa tiene un acto de desprendimiento, sino que los realiza con la finalidad, por ejemplo, de evitar un conflicto, de solucionar un problema que permita generar mayor renta o mantener la fuente de trabajo, mejorar las relaciones con las comunidades que rodean la empresa, una obra que permita que la empresa pueda obtener mayores rentas o dar un mejor mantenimiento a la fuente productora.

(p. 246)

Entonces, a diferencia de la donación, los gastos por responsabilidad social empresarial no pueden ser considerados como liberalidades; ya que, la empresa realiza dichos gastos con un propósito y con la expectativa de obtener algún beneficio.

Según Benites (2014) un caso donde puede observarse que la responsabilidad social empresarial no es una liberalidad es en la Resolución del Tribunal Fiscal 01424-5-2005, donde se consigna que la empresa adquirió bienes para el cuidado y tratamiento de las tierras de la comunidad de Caravelí, como una forma de ayudar en la conservación del medio ambiente. Si bien es cierto, se mantuvo el reparo debido a que, la empresa no presentó la documentación requerida, sin embargo, sí constituían gastos de responsabilidad social empresarial, porque no nacieron de la generosidad de la empresa, sino que, esta buscaba obtener algún beneficio, por ejemplo, crear un mejor ambiente donde pueda desarrollar sus operaciones, mantener una relación armoniosa con la comunidad y evitar conflictos, entre otros.

b) Obras por Impuestos

La modalidad de “Obras por Impuestos”, o también conocida por sus siglas OXI, fue creada en el año 2008 mediante la Ley N° 29230, con la finalidad de llevar a cabo proyectos de inversión pública con participación de la empresa privada, de esa manera, se buscaba a la vez acelerar el desarrollo de infraestructuras públicas y disminuir las brechas existentes.

Según Salinas (2016) las obras por impuestos nacieron en un contexto donde:

Los niveles de ejecución de los recursos públicos destinados a inversión eran notoriamente bajos (...) solo se gastaba alrededor de la mitad del presupuesto para inversión pública en los gobiernos regionales y municipales. Adicionalmente, la calidad de la inversión pública también era discutible (...) el Perú enfrentaba un escenario de abundancia de recursos disponibles para la inversión (...), pero a la vez muy baja capacidad de gestión de la inversión pública. (p. 3)

Para Villanueva (2023): “El mecanismo de Oxl es una modalidad de inversión pública orientada a impulsar la ejecución de inversiones de alta relevancia social de alcance nacional, regional y local mediante la cooperación del sector público y privado”. (p.68)

Mediante este mecanismo, las empresas privadas adelantan el pago de su impuesto a la renta para financiar y ejecutar directamente, de forma rápida y eficiente, proyectos de inversión pública que las entidades del gobierno nacional, gobierno local y universidades públicas priorizan. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2020, p. 13).

Ante lo expuesto anteriormente, se debe precisar que cuando se creó la Ley N° 29230, mediante las obras por impuestos solamente se permitía financiar o ejecutar proyectos de inversión pública (PIP), sin embargo, en el año 2022 se publicó el Decreto Legislativo N° 1534, que modifica la Ley N° 29230 y amplía los alcances de las obras por impuestos. Actualmente mediante este mecanismo, la empresa privada suscribe un convenio de inversión con entidades del gobierno nacional, gobiernos regionales, gobiernos locales o universidades públicas, donde la empresa se compromete a encargarse del financiamiento y/o ejecución de: a) proyectos de inversión pública, b) Inversiones de Optimización, de Ampliación Marginal, de Rehabilitación y de Reposición (conocido simplemente como IOARR), c) las IOARR cuando ha sido declaradas en estado de emergencia, d) para actividades de operación y mantenimiento de infraestructura. Las inversiones deben estar acorde con los planes de desarrollo nacional, regional o local, asimismo, se ejecutarán solamente los proyectos que tengan declaratoria de viabilidad, las IOARR que estén aprobadas y las actividades de operación y mantenimiento registradas, en el Sistema Nacional de Programación Multianual y Gestión de Inversiones – Invierte.pe.

Para poder entender mejor la figura de obra por impuesto, es necesario explicar sobre los proyectos de inversión y las IOARR, el Ministerio de Economía y Finanzas (2023) señala que ambos se diferencian:

(...) porque el primero (proyecto de inversión) crea o modifica una capacidad productora de servicios a cargo del Estado, mientras que la segunda (IOARR) generalmente representa una intervención puntual, selectiva o específica sobre algún activo o subconjunto de activos que forman parte de una Unidad Productora en funcionamiento. Asimismo, las IOARR suelen ser intervenciones de baja complejidad técnica, riesgo acotado y cuya necesidad resulta evidente. (p. 8)

El proyecto de inversión se puede plantear cuando no existe la unidad productora⁹ (por ejemplo, cuando se realiza la construcción de hospitales o escuelas); por el contrario, en las IOARR es necesario que la unidad productora (UP) esté en funcionamiento, excepcionalmente, se permite cuando la UP ha dejado de funcionar por un periodo menor de un año. Además, a diferencia del proyecto de inversión, las IOARR se van a concentrar sólo sobre ciertos activos específicos¹⁰. Estas IOARR se realizan con la finalidad de lograr que los servicios que brinda la unidad productora sean óptimos, eficientes y que cumplan con los estándares de calidad, también se pueden realizar con el objetivo de evitar que el servicio brindado por la unidad productora se vea interrumpido o reducir al mínimo ese tiempo de interrupción.

⁹ “La unidad productora es el conjunto de recursos o factores productivos (infraestructura, equipos, personal, organización, capacidades de gestión, entre otros) que, articulados entre sí, tienen la capacidad de proveer bienes o servicios a la población” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2023, p. 7). Por ejemplo, un hospital es una unidad productora, brinda determinados servicios a la ciudadanía (relacionados al tema de salud) y está conformada por equipos médicos, ambulancia, personal de salud, etc.; los cuales son necesarios para el funcionamiento del establecimiento.

¹⁰ Un activo estratégico es un bien que forma parte de la Unidad Productora y que limita el buen funcionamiento de la unidad productora, es decir, restringe su capacidad para brindar bienes o servicios. Un activo estratégico en un hospital puede ser una cama camilla multipropósito, necesaria para el descanso del paciente. Los activos estratégicos pueden ser las infraestructuras, los equipos (maquinaria, equipos de salud, etc.), vehículos, mobiliarios, software, entre otros.

Ahora bien, existen diferentes tipos de IOARR, las cuales van a estar agrupadas en dos grupos. El primero va a estar enfocado en la unidad productora, y aquí se van a encontrar las “inversiones orientadas a la adaptación del nivel de utilización de capacidad actual de una UP, de modo que se logre una capacidad óptima (...) las cuales dan lugar a las Inversiones de Optimización y Ampliación Marginal” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2023, p. 10). Mientras que, el segundo grupo va a estar enfocado en los activos estratégicos, y está conformado por:

(...) las inversiones orientadas a reparar y/o reponer los activos estratégicos que exhiben un deterioro medible en sus estándares de calidad, de forma tal que se logre evitar la interrupción del servicio brindado por una UP o que la interrupción se prolongue cuando ésta se haya producida; las cuales dan lugar a las Inversiones de Rehabilitación y Reposición. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2023, p. 10)

Un caso de una inversión de optimización, sería los laboratorios de una Universidad que no cuentan con todos los equipos necesarios para una buena formación de los estudiantes, mediante este tipo de IOARR, se puede adquirir varios equipos con la finalidad de mejorar el servicio educativo. En el supuesto de que una carretera se encuentre dañada al 20%, y por ese motivo, se perjudique la circulación vehicular, se puede utilizar la IOARR de rehabilitación, para repararla y que vuelva a su estado original.

A cambio del financiamiento y/o ejecución de las inversiones antes mencionadas (proyectos de inversión pública, IOARR, etc.), la Dirección General del Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas emite y entrega a la empresa privada el Certificado de Inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público (CIPRL) o el Certificado de Inversión Pública Gobierno Nacional – Tesoro Público (CIPGN); donde se va a consignar el monto total que ha invertido y que ahora, con la Ley N° 31735 (Ley

que modifica la Ley N° 29230), pueden ser utilizados por la empresa para la cancelación de hasta el 80% del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio anterior, o para el pago de cualquier tipo de tributo, deuda u obligación que sea parte de los ingresos del Tesoro Público y que la encargada de su administración sea la SUNAT.

A su vez, el financiamiento de las inversiones, actividades de operación y/o mantenimiento que realizan las empresas privadas, se efectúan con cargo a los recursos del Gobierno Regional, Gobierno Local y/o Universidad Públicas conforme el artículo 1° del Reglamento de la Ley N° 29230 que fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 210-2022-EF. Al mismo tiempo, cabe precisar que el descuento del 30% se realizará al año de haberse utilizado el CIPRL, hasta completar el monto total utilizado de este certificado, según lo regulado en el artículo 7° del Reglamento de la Ley N° 29230. Por ejemplo, si una empresa tiene una CIPRL a consecuencia del cumplimiento del Convenio de Inversión que firmó con una Universidad Pública, entonces, en los años subsiguientes se descontará el 30% de los recursos que proveen a la Universidad Pública (tales como: el canon, las regalías Minera y el sobrecanon) hasta complementar todo el monto utilizado de la CIPRL.

Tras la descripción de la figura “Obras por Impuestos”, se procederá a hacer una comparación con la “responsabilidad social empresarial”. En las obras por impuestos, los beneficiarios van a ser la entidad pública, la empresa privada y la sociedad; ya que, se ejecutan obras de forma más rápida y de calidad, se mejora la imagen a la empresa al estar asociada al proyecto, se refuerza su relación con las comunidades y las empresas pueden saber en qué se invirtió sus impuestos, además, la sociedad puede acceder a una mayor cantidad de servicios públicos. Al igual que este mecanismo, la responsabilidad

social empresarial también va a beneficiar a las comunidades aledañas, a la sociedad general y a la empresa.

Puede ser que las dos figuras tengan un punto en común en cuanto a los beneficiarios, sin embargo, difieren en cuanto al límite cuantitativo para la deducción. Producto de las obras por impuesto, se puede deducir hasta un máximo del 80% del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, mientras que, hasta el momento no se ha indicado que los actos de responsabilidad social empresarial tengan un límite para su deducción; es decir, son deducibles al 100%.

Otra diferencia es que la responsabilidad social empresarial no conlleva la suscripción de un convenio con una entidad pública ni tampoco se le entregará a la empresa un certificado por haber realizado algún proyecto o alguna obra. En la responsabilidad social empresarial la empresa primero evalúa los impactos que ha ocasionado sus actividades, y recién ahí decide tomar alguna medida o realizar algún proyecto; solicitando después a la SUNAT la deducción de los gastos por responsabilidad social empresarial en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, para lo cual, debe presentar todos los documentos necesarios; en las obras por impuestos, para la deducción o para el pago de cualquier otro tributo u obligación, es fundamental contar con los CIPRL o CIPGN. A parte, los gastos de responsabilidad social empresarial para que sean deducibles deben cumplir con ciertos criterios, como el principio de causalidad, la razonabilidad, la fehaciencia, entre otros.

4. ESTUDIO DE CASOS

4.1. LA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS N.º 01

(Sentencias del Tribunal Constitucional)

Anotación: Para proceder a la revisión de las sentencias del Tribunal Constitucional, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre la primera variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”). Asimismo, la información que se obtenga producto de la guía de análisis de casos guarda relación con el objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b”, “c” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE EXPEDIENTE	0048-2004-PI/TC	TIPO DE PROCESO	Proceso de inconstitucionalidad
DEMANDANTE	José Miguel Morales Dasso y más de 5000 ciudadanos.	DEMANDADO	Congreso de la República
CIUDAD Y FECHA DE LA SENTENCIA	Lima, 01 de abril de 2005.		
ANTECEDENTES			
Argumentos de la demanda		Argumentos de la contestación de la demanda	
Que se declare la inconstitucionalidad contra los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la Ley N.º 28258 (Ley de Regalía Minera), sus modificatorias y normas conexas. Por los siguientes argumentos: <ul style="list-style-type: none">• No se ha seguido un procedimiento formal. Según el artículo 66º de la Constitución, la creación de la regalía minera debió fijarse mediante Ley Orgánica.• Desde el aspecto del fondo, la Ley cuestionada transgrede el derecho a la		El Procurador Público del Estado contradice a la parte de demandante, argumentado: <ul style="list-style-type: none">• Respecto a la forma de la ley, refiere que los frutos que genere los recursos naturales no son materia de la Ley Orgánica.• Mientras que, respecto al fondo, la regalía minera es un mecanismo de compensación económica al Estado por el provecho particular del que gozan los usuarios de este recurso. Se	

<p>propiedad, derecho a la libertad contractual, y a la igualdad de trato.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los demandantes sostienen que la regalía minera crea una obligación que pretende ser una contraprestación por bienes que no son propiedad del Estado, ya que la propiedad de estos pertenece al titular de la actividad minera, además, su causa se basa en la seguridad nacional, necesidad pública, y sin pago justipreciado por el valor de la propiedad. • Asimismo, la parte demandante sostiene que la regalía es discriminatoria a) porque no es aplicada a otras actividades económicas, b) excluye del pago a pequeños productores y quienes ejercen la actividad extractiva y de transformación a concentrados que no sean titulares de concesión; y c) porque el porcentaje de contraprestación varía según el valor que resulta la cantidad de concentrados. 	<p>justifica en el sentido de que el Estado es el titular de los recursos naturales no renovables, considera que es justificado que exija el pago amparado en su dominio soberano.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sostiene que los compromisos asumidos en los contratos no inhiben al Estado en su soberanía ni impiden que, por medio de una ley, el Estado solicite una contraprestación económica por su uso, sustentado en el derecho de propiedad sobre los recursos naturales. La única excepción son aquellos casos en los cuales se haya celebrado contratos ley o convenios de estabilidad tributaria o administrativa, que acrediten una situación de protección e inalterabilidad contractual. • La ley no afecta el principio de igualdad, porque no podría generalizarse la regalía a todas las actividades económicas, ya que por su naturaleza no se abocan a la explotación de recursos naturales. Además, que dentro de la actividad minera hay características disímiles, por ello, los pequeños productores y mineros artesanales están exonerados del pago.
TEMA DE DISCUSIÓN	
<p>Dado que la sentencia tendrá un impacto social, el Tribunal Constitucional consideró pertinente tratar sobre el aprovechamiento de los recursos naturales de vital importancia como son los minerales, así que distribuyó su temática en los siguientes puntos: 1) La función del Tribunal Constitucional en el Estado Social y Democrático de Derecho, 2) El contenido de lo “social” en la actividad del Estado y de los particulares, 3) La responsabilidad social de la empresa, 4) La Constitución, el medio ambiente y la política nacional del Ambiente.</p> <p>Para evaluar la inconstitucionalidad de la norma;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Por la forma, el Tribunal decidió discutir: Determinar si la creación de la regalía minera está sujeta a la reserva de ley orgánica que se refiere el artículo 66° de la Constitución. • Por el fondo, el Tribunal decidió evaluar: 	

- La naturaleza jurídica de la regalía minera
- El principio de igualdad y el pago por las regalías mineras.
- La regalía minera y el derecho de propiedad.
- La concesión minera y la alegada afectación de la libertad contractual.

DECISIÓN DEL CASO

Finalmente, el TC declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad.

Por lo que exhortó al Congreso que realice unos reajustes a la norma sobre tres puntos:

- a) Establecer mecanismos legales pertinentes, a fin de garantizar la recaudación de la regalía minera cumpla los objetivos de los artículos 8° y 9° de la Ley de Regalía Minera, Ley N.° 28258
- b) Diseñar y establecer mecanismos de control, información y transparencia para la sociedad civil
- c) Integrar a las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional como beneficiarios de la distribución de los montos recaudados por regalías dispuesta por el artículo 4° de la Ley N.° 28258.

Por otro lado, exhortó a la Contraloría General de la República, que ejerza las acciones de control en los gobiernos locales y regionales.

REVISIÓN DE LA SENTENCIA

1. Para el Tribunal Constitucional, ¿Cuál es el rol de las empresas con el cuidado del medio ambiente y el desarrollo sostenible?

El Estado Social y Democrático de Derecho procura la integración social y conciliar los legítimos intereses de la sociedad con los legítimos intereses de la persona, así pues, la actividad empresarial está sujeta a regulaciones de la Constitución y de las Leyes para que pueda alcanzar los objetivos establecidos en la Constitución.

Por ello, al hablar del Estado Social y Democrático de Derecho, se desprende el término “social”, y que, para el TC, se establece en tres dimensiones:

- A) Como mecanismo para establecer legítimamente algunas restricciones a la actividad de los privados.
- B) Como una cláusula, que permite optimizar al máximo el principio de solidaridad.
- C) *Como fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un*

	<p style="text-align: center;"><i>ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.</i></p> <p>Ahora bien, la función social de la economía social de mercado exige al Estado proteger a la propiedad privada y a las actuaciones legítimas que de ella se deriven, pero a su vez, puede exigir deberes y obligaciones concernientes a su ejercicio, en atención a los intereses colectivos de la Nación, coadyuvar al logro del bienestar general.</p> <p>Por ello, las intervenciones del Estado sobre el sector privado se sustentan en el interés general. Además, el vínculo entre la producción económica y el derecho a un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida, se materializan en función a los siguientes principios:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Principio de desarrollo sostenible (Que la gestión humana sea capaz de generar una mayor calidad y condiciones de vida en beneficio de la población actual, manteniendo la potencialidad del medio ambiente para satisfacer las necesidades y aspiraciones de las generaciones futuras) b) Principio de conservación (Mantener en óptimo los bienes ambientales) c) Principio de prevención (Resguardar los bienes ambientales de cualquier tipo de peligro) d) Principio de restauración (Saneamiento y recuperación de los bienes ambientales) e) Principio de mejora (Busca maximizar los beneficios de los bienes ambientales en pro del disfrute humano) f) Principio precautorio (Adoptar medidas de cautela y reserva
--	--

	<p>cuando exista incertidumbre científica e indicios de amenaza sobre los reales efectos de las actividades humanas)</p> <p>g) Principio de compensación (Creación de mecanismos de reparación por la explotación de los recursos no renovables).</p> <p>Además, en virtud al artículo 67° de la Constitución, la obligación perentoria del Estado de instituir la Política Nacional del Ambiente, implica que el Estado promulgue un conjunto de acciones para desarrollar o promover, con el fin de preservar y conservar el ambiente frente a las actividades humanas que pueden afectarla. Asimismo, la Política Nacional del Ambiente está enfocada en promover el uso sostenible de los recursos naturales, en ese contexto, el Estado se encuentra obligado a auspiciar la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales objeto de protección.</p> <p>De modo que, para el TC, no solo los poderes públicos tienen la obligación de mantener los bienes ambientales, también esta obligación se extiende a los particulares, ya sea que las actividades económicas incidan directa o indirectamente en el medio ambiente, ello en virtud al derecho a la preservación de un ambiente sano y equilibrado.</p>
<p>2. En otros países se recoge la figura de “responsabilidad social empresarial”, en el caso específico de Perú ¿qué entiende el Tribunal Constitucional por responsabilidad social empresarial?</p>	<p>En primer lugar, debemos entender que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es fuente de primer orden para el derecho peruano, ya que se prioriza entre las resoluciones de un juez ordinario o a nivel administrativo, además se enfatiza que la jurisprudencia del TC es la “Constitución viviente” sujeta a cambios, pues a medida que el tiempo pasa, la realidad social se va modificando.</p>

	<p>Ahora bien, el TC reconoce que la empresa privada es un sector importante de la sociedad, por ello, el TC refiere que desde la perspectiva medio ambiental, la “responsabilidad social debe implicar el mantenimiento de un enfoque preventivo que favorezca su conservación; el fomento de iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental; el fomento de inversiones en pro de las comunidades afincadas en el área de explotación; la búsqueda del desarrollo y la difusión de tecnologías compatibles con la conservación del ambiente, entre otras” (Argumento 26, p. 16).</p>
<p>3. ¿El Tribunal Constitucional considera que las empresas deben realizar acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>Sí, el Tribunal Constitucional considera que las empresas deben realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial porque 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 a las empresas de forma ineludible, porque refiere que el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social, ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y bienestar general.</p> <p>Asimismo, cabe resaltar el argumento 24 de la sentencia, donde el TC refiere que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (...) la relación de las empresas con las preocupaciones sociales y medioambientales a través de sus actividades comerciales, que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones

	<p>jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales.</p>
<p>ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS</p>	
<p>Es importante dejar en claro, que la sentencia versa sobre la demanda de inconstitucionalidad de la Ley de regalía minera. Para el Tribunal Constitucional, la regalía es una contraprestación del titular de la concesión minera a los gobiernos regionales y locales por la explotación de recursos naturales no renovables, a diferencia del canon minero, el cual es la participación de la renta económica ya recaudada dispuesta por el Estado.</p> <p>Además, el Tribunal Constitucional fue bastante enfático en que la “Economía Social de Mercado” y el artículo 58° de la Constitución, refieren que el Estado estimula la creación y promoción del comercio en el sector privado, y a su vez, el sector empresarial debe guardar cuidado de los elementos naturales (renovables o no renovables) con los cuales convive, por ello, según el Tribunal Constitucional, la Responsabilidad Social de la Empresa es compatible con las disposiciones constitucionales, es más, lo consideró que es una “conducta exigible” a las empresas.</p> <p>Sin embargo, este último pedido puede ser un poco complicado, porque algunos autores opinan que la Responsabilidad Social Empresarial es la incorporación voluntaria de una filosofía de realizar acciones que impliquen atender preocupaciones ambientales, sociales y/o económicos. E incluso, conforme al artículo 78° de la Ley General del Ambiente (Ley N.º 28611), el Estado se impuso el deber de promover, difundir y facilitar la “adopción voluntaria” de políticas prácticas de Responsabilidad Social de la Empresa.</p> <p>Entonces, la Responsabilidad Social Empresarial implica que la gestión interna decida realizar acciones de RSE o no, porque siempre debemos tener en cuenta, que la razón de ser de una empresa es lucrar, por ello, la Responsabilidad Social Empresarial debe encontrar un lugar en el equilibrio del quehacer comercial (rentabilidad económica) y su preocupación frente al medio ambiente y el bienestar social de la comunidad, por ello, se considera importante que exista un medio o mecanismo que incentive a las empresas a realizar actos de Responsabilidad Social Empresarial, mas no las obligue a realizarlo, debido a que, se desvirtuaría la naturaleza de su razón de ser.</p>	

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS N.º 02

(Sentencias del Tribunal Constitucional)

Anotación: Para proceder a la revisión de las sentencias del Tribunal Constitucional, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre la primera variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”). Asimismo, la información que se obtenga producto de la guía de análisis de casos guarda relación con el objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b”, “c” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE EXPEDIENTE	03343-2007-PA/TC	TIPO DE PROCESO	Proceso de amparo
DEMANDANTE	Jaime Hans Bustamante Johnson	DEMANDADO	Ministerio de Energía y Minas y las Empresas: - Occidental Petrolera del Perú; LLC, Sucursal del Perú. - Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú (REPSOL) - Petrobras Energía Perú S.A. (PETROBRAS)
CIUDAD Y FECHA DE LA SENTENCIA	Lima, 19 de febrero de 2009.		
ANTECEDENTES			
Argumentos de la demanda		Argumentos de la contestación de la demanda	
El recurrente interpuso demanda, solicitando se suspenda la exploración y la posible explotación de hidrocarburos en el área natural protegida “Cordillera Escalera”; bajo los siguientes argumentos: <ul style="list-style-type: none"> • Las empresas con sus actividades de exploración y eventual explotación amenazan su derecho a la vida, a gozar de un ambiente 		Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Energía y Minas <ul style="list-style-type: none"> • Sostiene que el Ministerio no ha infringido algún precepto constitucional, ya que, por medio de la Resolución Directoral N° 360-2006-MEM/AAE, la Dirección General de Asuntos 	

<p>equilibrado, al libre desarrollo y bienestar, a la protección de la salud.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sostiene que en el Lote 103 (área de exploración y explotación), se encuentra ubicada el Área de Conservación Regional Cordillera Escalera, que se caracteriza por su biodiversidad y porque de ese lugar nacen tres cuencas hidrográficas, que constituyen la principal fuente de agua para la población aledaña. • La explotación petrolera ocasiona la contaminación y devastación del medio ambiente (sobre todo del agua), debido a que, las aguas de alta salinidad que son extraídas del subsuelo, suelen ser vertidas en el río. • La exploración no está cumpliendo con el artículo 27° de la Ley N° 26834, Ley de Áreas Naturales Protegidas, donde se regula que el aprovechamiento de los recursos naturales en ese tipo de áreas, solamente será autorizado si es compatible con la categoría, la zonificación asignada y el Plan Maestro. 	<p>Ambientales aprobó el Estudio De Impacto Ambiental del Proyecto de Exploración Sísmica de la Estructura Pihuicho en Lote 103.</p> <p>Empresas Occidental Petrolera del Perú; LLC, Sucursal del Perú (OXY) y REPSOL:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La exploración sísmica de la estructura Pihuicho en el lote 103 se inició el 22 de julio de 2006, luego de haber obtenido todas las autorizaciones y concluyó totalmente el 28 de octubre de 2006. • Ambas empresas señalan que según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional los procesos de amparo que necesitan de una etapa probatoria, por la naturaleza o complejidad de la materia, deben ser declarados improcedentes. • Que un territorio tenga la calificación de “área natural protegida”, no implica que no se pueda realizar actividades humanas en esa zona. • Argumentan que no se han realizado actividades que puedan ser calificadas como “aprovechamiento de recursos naturales” y que para la ejecución del programa se ha cumplido con todos los requisitos ante las autoridades competentes. <p>Petrobras Energía Perú (PETROBRAS), alega lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En este caso, se debe actuar medios probatorios, que van a servir para demostrar si hay una amenaza de daño al medio ambiental y si existe una relación de causalidad entre las actividades y la presunta amenaza;
---	--

	<p>por lo tanto, bajo la aplicación del artículo 9° del Código Procesal Constitucional, la demanda debe ser declarada improcedente.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El establecimiento de un área natural protegida no impide que se realicen actividades económicas al interior del área, siendo lícito el desarrollo de las actividades. Para ello, se obtiene las autorizaciones requeridas y se respeta las normas ambientales. • El principio de prevención ha sido correctamente aplicado en la evaluación y aprobación del Estudio de Impacto Ambiental del lote 103. • Señala que la aplicación del principio precautorio exige la concurrencia de la existencia de un daño grave e irreversible, de la incertidumbre e indicios consistentes de amenaza y la adopción de medidas para prevenir cualquier afectación al medio ambiente; estos requisitos no han sido acreditados por el recurrente.
TEMA DE DISCUSIÓN	
<p>El Tribunal Constitucional se centró en analizar: primero, si efectivamente existe una superposición entre el Lote 103 y el Área de Conservación Regional Cordillera Escalera; segundo, si es legal y constitucionalmente factible la explotación de recursos no renovables en un área protegida; tercero, si las actividades de explotación y exploración dentro del área protegida cumplieron con los requisitos previstos. Asimismo, el Tribunal analizó si dichas actividades constituyen una amenaza al derecho constitucional de gozar de un medio ambiente equilibrado y adecuado. Para resolver la controversia, el Tribunal Constitucional analizó temas como: el derecho a un ambiente equilibrado y adecuado, desarrollo sostenible y las generaciones futuras, medio ambiente y responsabilidad social empresarial, comunidades nativas y medio ambiente (Convenio 169 de la OIT), entre otros.</p>	
DECISIÓN DEL CASO	
<p>El Tribunal Constitucional resuelve declarar fundada la demanda, por lo tanto, prohíbe la realización de la última fase de la etapa de exploración y de explotación dentro del</p>	

Área de Conservación Regional “Cordillera Escalera”, hasta que las empresas no cuenten con el Plan Maestro, dichas actividades pueden reiniciarse una vez que haya sido elaborado el Plan Maestro y se establezca la compatibilidad entre la actividad de exploración y explotación con los objetivos del Área de Conservación Regional. Si se encuentra en ejecución la última fase de la etapa de exploración o explotación, las actividades deben ser suspendidas inmediatamente.

REVISIÓN DE LA SENTENCIA

<p>1. Para el Tribunal Constitucional, ¿Cuál es el rol de las empresas con el cuidado del medio ambiente y el desarrollo sostenible?</p>	<p>Para el Tribunal Constitucional, el derecho a la preservación de un ambiente sano y equilibrado implica que los particulares, especialmente aquellos cuya actividad económica incida de forma directa o indirecta en el medio ambiente, tengan la obligación de mantener los bienes ambientales en condiciones adecuadas para el disfrute por parte de la población. Dicho derecho tiene dos dimensiones: uno reaccional y otro prestacional. En el primero, los particulares tienen la obligación de abstenerse de realizar cualquier acto que afecte al ambiente; mientras que, en el segundo, los particulares tienen que realizar diversas tareas para conservar el medio ambiente equilibrado; pueden ser, tareas de conservación, de prevención, de reparación o compensación de daños. Asimismo, el TC menciona que la finalidad de lucro de una empresa debe ir acompañada de una estrategia previsoras del impacto ambiental que pueda ocasionar su labor. Específicamente, la Constitución no prohíbe que las empresas realicen actividades extractivas de recursos naturales, pero, dicha actividad debe llevarse a cabo en equilibrio con el entorno y el resto del espacio, que viene a ser el soporte de vida y de riqueza natural y cultural.</p>
<p>2. En otros países se recoge la figura de “responsabilidad social empresarial”, en el caso específico de Perú ¿qué entiende el Tribunal</p>	<p>El TC menciona que la responsabilidad social de la empresa tiene dos ámbitos de aplicación: el interno, referido al respeto de los derechos laborales de los</p>

<p>Constitucional por responsabilidad social empresarial?</p>	<p>trabajadores, el clima laboral interno y el buen gobierno corporativo; así como, el externo, que se centra en las relaciones entre la empresa, la comunidad y su entorno.</p> <p>Por otra parte, según el TC, el enfoque preventivo es esencial e inherente al concepto de responsabilidad social empresarial.</p>
<p>3. ¿El Tribunal Constitucional considera que las empresas deben realizar acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>Sí, para el Tribunal Constitucional, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa. El TC indica que la actividad empresarial, que tiene una naturaleza lucrativa, no se opone a que las empresas asuman su responsabilidad social; es más, los efectos que generan han conllevado a que se tomen ciertas medidas para conseguir una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad.</p> <p>Además, la estabilidad que una empresa necesita para desarrollar su actividad, no depende solamente del orden que desde el Estado se pueda generar, sino también de la propia acción de la empresa, quien debe tener un rol protagónico y comunicativo mediante su responsabilidad social.</p>
<p>ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS</p>	
<p>Como lo señala el Tribunal Constitucional, la responsabilidad social implica que la empresa debe conocer y prever los posibles impactos que pueden ocasionar sus actividades en el medio ambiente como en las comunidades aledañas, y en base a eso, tomar medidas para ocasionar el menor impacto posible o evitar que se produzca algún daño. Es importante que exista un equilibrio entre la actividad de la empresa y la protección del medio ambiente o del entorno natural, ya que, es el hogar de diversas especies, sus ríos y lagos sirven como fuente de abastecimiento de agua para las comunidades (como sucede en el presente caso con la ACR “Cordillera Escalera”). Realizar actos de responsabilidad social ayudará a la empresa a mejorar sus relaciones con las poblaciones aledañas y con la sociedad en general, puede reducir o evitar riesgos que pueden afectar su estabilidad, en el ámbito interno puede mejorar el clima laboral, también, puede contribuir al desarrollo sostenible, el cual implica la satisfacción de las necesidades presentes y futuras.</p>	

Por otro lado, como se mencionó en el análisis del caso anterior, la responsabilidad social no es obligatoria, no puede ser “exigible” a una empresa, el Estado puede fomentar los actos de responsabilidad social empresarial, a través de diversas medidas, pero, al final es la empresa quien decide si realizarlos o no.

4.2. LOS GASTOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y EL TRATAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS N.º 01

(Resoluciones del Tribunal Fiscal)

Anotación: Para proceder a la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre las variables de investigación. La información que se obtenga de las preguntas 2 y 3 responden a la variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”), mientras que, las preguntas 1, 4, 5 y 6 responden a la variable (“Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”), entendiéndose que todas las preguntas de la presente guía de análisis permiten proporcionar información para dar cumplimiento al objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE RESOLUCIÓN	11000-1-2017	N.º DE EXPEDIENTE	14502-2015
ASUNTO	Impuesto a la Renta y Multas	PROCEDENCIA	Lima
CIUDAD Y FECHA	Lima, 12 de diciembre de 2017.		
ANTECEDENTES			
Argumentos de la recurrente		Argumentos de la administración tributaria	
<p>En relación a los gastos de responsabilidad social (S/. 475,885.00), la recurrente argumentó:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La Administración Tributaria no había realizado una valoración conjunta de los medios de prueba. • Que los gastos de responsabilidad social no son actos de liberalidad, sino más bien cumple con el principio de causalidad, ya que, permiten 		<p>Sobre el reparo de los gastos de responsabilidad social, la Administración Tributaria refirió:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los gastos por responsabilidad social son instrumentos legítimos, siempre que estén sustentados y se realicen en cumplimiento del compromiso asumido. • Los estudios de impacto ambiental y los planes de 	

<p>neutralizar el impacto social que podría generar la actividad económica.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los gastos incurridos fueron a motivación de los convenios y acuerdos suscritos con las comunidades en el marco de la política de responsabilidad social, además, son deducibles porque existe una motivación empresarial. • La recurrente refiere que la Administración Tributaria reconoce que los gastos de responsabilidad social cumplen con el principio de causalidad, sin embargo, reparó el gasto por la verificación de la fehaciencia, pese a que había realizado la entrega efectiva de los bienes adquiridos. 	<p>relaciones comunitarias evidencian que el recurrente tiene un compromiso de preservar el medio ambiente, sin embargo, la recurrente no proporcionó medios probatorios que demuestren la fehaciencia de los gastos realizados a favor de las comunidades, como por ejemplo, presentar la documentación que acredite efectivamente la ejecución de los programas previstos en los planes de relaciones comunitarias, las comunicaciones que debían remitirle a las comunidades informando del uso dado a las “donaciones”, así como los informes referidos a las visitas o inspecciones que realizaría la recurrente para verificar el destino de las “donaciones efectuadas”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La recurrente tampoco acreditó que los gastos incurridos fueron necesarios para evitar una situación de conflicto que hubiera puesto en riesgo la continuidad de sus operaciones, y, por tanto, el concepto de responsabilidad social no cumple con el principio de causalidad y no corresponde su deducción.
TEMA EN CONTROVERSIA	
<p>Sobre los temas en controversia, solo guarda relación el siguiente tipo de gasto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La Administración Tributaria reparo la deducción de los gastos de responsabilidad social, gastos que fueron contabilizados en la Cuenta 659101 – Donaciones (por S/. 475,865.00), deducidos vía declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011. 	

DECISIÓN DEL CASO

El Tribunal Fiscal estimo:

- Que, estando sustentada la realización y el destino de los gastos por concepto de responsabilidad social, el Tribunal Fiscal revocó a la apelada en tal extremo, debido a que el reparo no se encontraba arreglado a ley.
- Por ende, REVOCÓ la Resolución de Intendencia N.º 0150140012013 de 6 de agosto de 2015, en los siguientes extremos: 1) Reparó a la deducción por gastos por responsabilidad social, respecto de los gastos incurridos con las Facturas N.º 001-001254, 001-00864, 001-0029815, 001-00175, 001-001888, 001-01902, 001-07197, 001-000035, 001-0756, 001-001240, 001-000046, 001-000504, 001-001270, 001-002252, 002-0131212 y 001-001160 y documentos SPSE110215, SPSE 110326, SPSE110160, SPSE110223, SPSE110197 y SPSE110272, 2) Reparó a la deducción por diferencia de cambio de bonos, 3) Modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, y 4) Cálculo de las multas impugnadas; y CONFIRMÓ en los demás puntos que contiene, debiendo la administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

REVISIÓN DE LA RESOLUCIÓN

1. ¿Cuál es el argumento de la SUNAT para reparar el gasto por Responsabilidad Social Empresarial?

La Administración Tributaria reparó el gasto de responsabilidad por los siguientes argumentos:

- Las empresas deben acreditar el diseño, implementación y ejecución de programas integrales que tengan por finalidad el desarrollo económico y social de las comunidades aledañas a sus zonas de operaciones.
- Reparó el gasto porque la Administración estima que no proporcionó medios probatorios que demuestren la fehaciencia de los gastos que habría realizado a favor de las comunidades.
- Asimismo, refiere que la recurrente no acreditó que los gastos incurridos fueran necesario para evitar una situación de conflicto que pusiera en peligro o riesgo la

	continuidad de sus operaciones económicas.
2. ¿Con qué finalidad realiza el administrado acciones de responsabilidad social empresarial?	La finalidad del administrado de cumplir con su política de Responsabilidad Social, es apoyar con el desarrollo de las comunidades aledañas, así como, cuidar el progreso de sus operaciones y proteger el normal funcionamiento de sus plantas, ante cualquier contingencia que pudiera suscitarse con los miembros de las comunidades.
3. ¿Qué entiende el Tribunal Fiscal sobre Responsabilidad Social Empresarial?	Tanto en la resolución analizada como en las resoluciones N.º 18397-10-2013 y 03766-3-2016, el Tribunal Fiscal refiere que la Responsabilidad Social Empresarial forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional, que tienen como fin mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas y permitir un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y continuidad de las actividades empresariales. Además, para el Tribunal Fiscal, los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación de ingresos y/o mantenimiento de la fuente productora.
4. Para el Tribunal Fiscal ¿Qué criterios debe cumplir el gasto por Responsabilidad Social Empresarial para ser deducible?	Cabe mencionar que la Administración Tributaria no pone en discusión la política de responsabilidad social del recurrente, sino, la controversia se

	<p>centró en la falta de acreditación de los gastos (fehaciencia) y el destino de los gastos observados. Es decir, para el Tribunal Fiscal, los gastos por responsabilidad social empresarial no solo deben cumplir con el principio de causalidad, sino también, exige que se acredite documentariamente el cumplimiento de dicho principio, es decir, cumplir con la fehaciencia del gasto.</p>
<p>5. ¿Cuándo el Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social Empresarial cumple con el principio de causalidad?</p>	<p>El principio de causalidad es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de proporcionalidad y razonabilidad.</p>
<p>6. ¿Cómo acredita el interesado los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>Es oportuno señalar que, la recurrente en el marco de su programa de responsabilidad social, ejecutó acciones en diferentes líneas, como: áreas de educación (como implementación de aulas de innovación pedagógica, mejora de infraestructura educativa e implementación de aulas con mobiliario escolar), salud (como construcción de un tópico de salud comunitario, campañas de salud e implementación de un tópico de enfermería) y desarrollo económico productivo (como mejoramiento de la infraestructura hídrica, implementación de un sistema de riego tecnificado, implementación de un pequeño establo lechero y elaboración de un expediente técnico para la apertura de una trocha carrozable) y otros proyectos de apoyo estratégico.</p> <p>Por ello, en primer lugar, el recurrente acreditó tener una política de</p>

	<p>Responsabilidad Social Empresarial, con los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Memoria del año 2011, donde especificó en el rubro referido de Responsabilidad Social (señala que aquella proyecta, diseña y ejecuta sus planes, programas, políticas y acciones con una visión de sostenibilidad que favorece el desarrollo a la organización). • Un plan de “Procedimiento de donaciones y gastos en gestión social (inversión social)”. <p>Ahora bien, como el recurrente realizó varios actos de Responsabilidad Social Empresarial, solo para ejemplificar, se citan los actos más cercanos a la dimensión ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El gasto por la instalación de un sistema de riego por goteo en La Remonta – Caraz. Fue sustentado con la Factura N.º 001-00175 (S/. 7,163.99) y el Acta de donación de 14 de octubre de 2011, donde consta la entrega de la obra en el marco de la política de responsabilidad social del recurrente. • El gasto para el financiamiento del proyecto de manejo de residuos sólidos en el Centro Poblado La Ramada. Sustentado con el Convenio de Donación celebrado por la recurrente, la Municipalidad Distrital de Llama, la Municipalidad del Centro Poblado La Ramada y la ONG Ciudad Saludable, esta última fue beneficiaria del aporte de dicho proyecto con el monto de S/. 87,450.00, que sería
--	---

	<p>entregado en dos armadas, por ese motivo, el recurrente presento a la Administración Tributaria, el certificado de donación (SPSE110326) por el monto de S/. 60,450.00, el cual obedeció a las políticas de responsabilidad social del recurrente, con el objeto de promover el desarrollo sostenible.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El gasto incurrido por la elaboración de un diagnóstico de estudio socioeconómico y un proyecto de residuos sólidos para el Centro Poblado La Ramada. Fue sustentado mediante el Convenio de Donación de 11 de octubre de 2011, que fue encargado a la ONG Ciudad Saludable mediante Convenio N.º PEGEN-036-2011 celebrado el 27 de junio de 2011. Documentos que sustentan el monto entregado a la ONG Ciudad Saludable (S/. 7,265.00) mediante dos documentos: SPSE110160 por S/. 4,359.00 y SPSE110223 por el monto de S/. 2,906.00. Para el Tribunal Fiscal, el gasto está vinculado a la política de responsabilidad social de la recurrente porque tiene como finalidad mejorar la calidad de los servicios de saneamiento de las comunidades aledañas. <p>Por último, y no menos importante, el recurrente para acreditar los actos de responsabilidad social empresarial, proporcionó los siguientes documentos complementarios: comprobantes de pago, actas de entrega, solicitudes de</p>
--	--

donación, fotografías, correos electrónicos, convenios con comunidades y otras entidades; además, proporcionó estudios de impacto ambiental, planes de relaciones comunitarias, procedimiento de donación y gastos en gestión social, entre otros, que según la recurrente demostrarían la política de la responsabilidad social que tiene implementada.

ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS

Al respecto, en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, existen dos puntos que debemos discutir.

- *Primero*, los documentos que sustentan las acciones de responsabilidad social empresarial en su mayoría toman la denominación de “donación”.

Es cierto que en la costumbre contable no hay un nombre específico para los documentos que sustenten los gastos de responsabilidad social empresarial, ni tampoco cuál debería ser el contenido. Sin embargo, no debería ser apropiado que los documentos que se adopten para la ejecución de actos de responsabilidad social tomen el nombre de “donación” porque esta última institución es distinta a la responsabilidad social, principalmente por su naturaleza. Ya que, la donación es un acto de liberalidad, mientras que, los actos de responsabilidad social nacen del criterio comercial de la empresa teniendo en cuenta su preocupación con su comunidad.

De tal modo, podemos inferir que es necesario tener un marco normativo ante la vaga noción de cómo acreditar los actos de Responsabilidad Social de parte de la Administración Tributaria.

- *Segundo*, para la Administración Tributaria, las acciones de responsabilidad social empresarial nacen por los conflictos de la empresa con las comunidades aledañas.

Tal como ha mencionado el Tribunal Fiscal, la Responsabilidad Social es una estrategia empresarial, y no necesariamente nace por el caos que existe con las comunidades aledañas. En otras palabras, los conflictos sociales no siempre son motivos para que una empresa decida ejercer acciones de Responsabilidad Social Empresarial, debido a que, también puede surgir por la voluntad empresarial de prevenir problemas ambientales como la contaminación, la pérdida de biodiversidad o el cambio climático.

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS N.º 02

(Resoluciones del Tribunal Fiscal)

Anotación: Para proceder a la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre las variables de investigación. La información que se obtenga de las preguntas 2 y 3 responden a la variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”), mientras que, las preguntas 1, 4, 5 y 6 responden a la variable (“Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”), entendiéndose que todas las preguntas de la presente guía de análisis permiten proporcionar información para dar cumplimiento al objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE RESOLUCIÓN	7585-3-2018	N.º DE EXPEDIENTE	7364-2016
ASUNTO	Impuesto a la Renta	PROCEDENCIA	Lima
CIUDAD Y FECHA	Lima, 05 de octubre de 2018		
ANTECEDENTES			
Argumentos de la recurrente		Argumentos de la administración tributaria	
<p>En cuanto a los gastos de responsabilidad social, la recurrente presentó los siguientes argumentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los desembolsos corresponden a entregas a favor de comunidades nativas, asociaciones o federaciones representativas de dichas comunidades, pobladores de las zonas de influencia donde realiza sus operaciones y varias entidades, en cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad social que asumió con el Estado en sus 		<p>Respecto al reparo, la Administración señala lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inicialmente, en la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616, se reparó los gastos originados en la entrega de bienes y servicios a las Comunidades Nativas, por el importe de US\$ 313,681.00, a razón de que el recurrente y operador no cumplieron con presentar documentación fehaciente que demuestre que los bienes y servicios adquiridos en cumplimiento de los convenios suscritos con las comunidades nativas, asociaciones o federaciones 	

<p>Estudios de Impacto Ambiental, en aplicación de sus Programas de Relaciones Comunitarias y en ejecución de los compromisos que asumió en los convenios suscritos con las entidades o comunidades.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las empresas dedicadas a la extracción de recursos tienen el deber de establecer mecanismos con la finalidad de prevenir daños ambientales y conflictos sociales. 	<p>representativas de las comunidades, hayan sido destinados a dichos fines, es decir, que efectivamente sean entregados y prestados a los beneficiarios. En consecuencia, los gastos observados no cumplían con el principio de causalidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • No obstante, en instancia de reclamación, los medios probatorios que fueron presentados por el operador, sustentaron parcialmente dichos gastos, levantando la Administración parcialmente el reparo y modificando el importe de US\$ 313,681.00 a US\$ 309,957.00. • Se debe precisar, que la Administración señala que el apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tendrá la calidad de voluntaria, si no se demuestra la relación de causalidad con la generación o mantenimiento de su renta. En ese sentido, los desembolsos voluntarios realizados por la entrega de bienes y por servicios a las Comunidades Nativas serán actos de liberalidad, debido a que, no existe una relación de causalidad entre el concepto reparado y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, no existiendo conexión entre el giro del contribuyente (extracción de petróleo crudo y gas natural) y las prestaciones gratuitas por cuenta propia a los habitantes de las comunidades nativas. Por ese motivo, la SUNAT concluyó que los desembolsos no cumplían con el principio de causalidad y que tenían la calificación de actos de liberalidad.
--	---

TEMA EN CONTROVERSIA	
<p>De los varios temas en controversias, solo uno guarda relación con nuestra investigación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determinar si los reparos por Gastos no Deducibles – Actos de Liberalidad en Comunidades Nativas no sustentados documentariamente, se encuentran arreglados a ley. Específicamente, la controversia se centra en la naturaleza y/o finalidad de los desembolsos, si es un acto de liberalidad o un gasto deducible. 	
DECISIÓN DEL CASO	
<ul style="list-style-type: none"> • El Tribunal Fiscal establece que el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo tanto, revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140012297 de 29 de febrero de 2016, modificada por la Resolución de Intendencia N° 0150210000064/SUNAT de 20 de abril de 2016, en el extremo referido a reparos por actos de liberalidad, por deducciones por reparos efectuados en fiscalizaciones de ejercicios anteriores y por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la resolución. 	
REVISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	
<p>1. ¿Cuál es el argumento de la SUNAT para reparar el gasto por Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>La SUNAT presentó los siguientes argumentos para reparar el gasto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas tendrá la calidad de voluntaria, si no se demuestra la relación de causalidad con la generación o mantenimiento de su renta. En ese sentido, los desembolsos voluntarios realizados por la entrega de bienes y por servicios a las Comunidades Nativas serán actos de liberalidad, debido a que, no existe una relación de causalidad entre el concepto reparado y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, no existiendo conexión entre el giro del contribuyente (extracción de petróleo crudo y gas natural) y las prestaciones gratuitas por cuenta

	<p>propia a los habitantes de las comunidades nativas. Por dicha razón, la SUNAT determinó que los desembolsos no cumplían con el principio de causalidad y que tenían la calificación de actos de liberalidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inicialmente, en la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616, la Administración formuló el reparo por gastos originados en la entrega de bienes y servicios por el importe de US\$ 313,681.00, debido a que, el recurrente y el operador no cumplieron con presentar documentación fehaciente que demuestre que los bienes y servicios adquiridos que se realizaron en cumplimiento de los convenios suscritos con las comunidades nativas, asociaciones o federaciones, fueran destinados a esos fines, esto es, que realmente fueran entregados a los beneficiarios; por lo que, los gastos observados no cumplían con el principio de causalidad. • Sin embargo, en instancia de reclamación, los medios probatorios que fueron presentados por el operador, sustentaron parcialmente dichos gastos, levantando la Administración parcialmente el reparo y modificando el importe de US\$ 313,681.00 a US\$ 309,957.00.
<p>2. ¿Con qué finalidad realiza el administrado acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>El administrado realizó dichos actos para cumplir con las obligaciones de responsabilidad social que asumió con el Estado en sus Estudios de Impacto Ambiental, en aplicación de los Programas de relaciones comunitarias y para ejecutar los compromisos que asumió en los Convenios suscritos con las entidades o comunidades. Asimismo, el administrado indica que dichos gastos son desembolsos necesarios para el</p>

	<p>establecimiento de un ambiente adecuado que permita el normal desempeño de la actividad generadora de renta y para generar un clima de paz social que garantice la continuidad de sus operaciones. Además, realizó las entregas con el objetivo de evitar cualquier acción dirigida a paralizar o entorpecer sus actividades extractivas de recursos naturales.</p>
<p>3. ¿Qué entiende el Tribunal Fiscal sobre Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>En la resolución analizada, el Tribunal Fiscal no presenta un concepto de responsabilidad social empresarial. Sin embargo, el Tribunal Fiscal hace referencia a la sentencia del Expediente N° 0048-2004-PI/TC, donde el Tribunal Constitucional señala que el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social, lo cual implica, generar actitudes y comportamientos de los agentes económicos, el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, buscando el bien común y el bienestar general. Asimismo, el TC agrega que en una Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social es una conducta exigible.</p>
<p>4. Para el Tribunal Fiscal ¿Qué criterios debe cumplir el gasto por Responsabilidad Social Empresarial para ser deducible?</p>	<p>Los criterios que se debe tener en cuenta según el Tribunal Fiscal son la fehaciencia, el principio de causalidad, el cual debe ser analizado considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la normalidad de los gastos, entre otros. Asimismo, en el presente caso, para distinguir si un gasto es deducible o si es una liberalidad, el Tribunal analiza el tema de la finalidad del gasto.</p> <p>Si bien es cierto el Tribunal Fiscal, no se pronuncia sobre la fehaciencia de los actos de responsabilidad social (en este caso entrega de bienes y prestación de servicios), sin embargo, en la Resolución si menciona que para la deducción de los gastos no es</p>

	suficiente con presentar los comprobantes de pago ni el registro contable que respalden las operaciones realizadas, sino que, también se debe demostrar que en efectos estas se hayan realizado.
5. ¿Cuándo el Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social Empresarial cumple con el principio de causalidad?	El Tribunal Fiscal considera que se cumple con el principio de causalidad, cuando existe una relación entre el gasto y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, esto quiere decir, que el gasto debe ser necesario y debe estar vinculado a la actividad que desarrolla la empresa, este principio debe analizarse tomando en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones que efectúa el contribuyente.
6. ¿Cómo acredita el interesado los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?	En la Resolución no se hace mención a cuáles fueron los documentos presentados por la recurrente. No obstante, se debe señalar que el Tribunal Fiscal resuelve teniendo en consideración los reportes extraídos del Diario “La República” y del Diario “El Comercio”, en los cuales se plasma eventos llevados a cabo por los pobladores de las comunidades nativas que ponían en peligro las operaciones en la zona; dichos reportes pertenecen a la Resolución N° 11969-3-2014.
ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS	
<p>De lo expresado por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, se puede precisar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Para determinar si un gasto es deducible o es un acto de liberalidad se debe analizar la finalidad por la cual se realizó el gasto; como señala el Tribunal Fiscal, la liberalidad es un desprendimiento y la empresa al realizar cualquier acción no va a esperar nada a cambio. Asimismo, los gastos deducibles pueden efectuarse como una forma de prevención, no es necesario que ocurra algún daño o algún conflicto; específicamente, en el supuesto que los actos de responsabilidad se hayan realizado a favor de las comunidades aledañas con la finalidad de evitar eventos que pongan en peligro las operaciones y las instalaciones de la empresa, no es fundamental que se haya producido efectivamente un conflicto, solamente basta la potencialidad o la posibilidad, 	

siendo importante tomar en consideración el tipo de actividad que desarrolla la empresa.

- Al analizar la deducción de un gasto, este puede llegar a cumplir con el principio de causalidad (es decir sirve para la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora), sin embargo, es fundamental el criterio de fehaciencia, la empresa no solamente debe demostrar que ha incurrido en dichos gastos, sino que, también debe presentar documentación que sustente que ha sido destinado para los fines que ella menciona, es decir, debe probarse el destino del gasto.
- Por otra parte, en la Resolución, se señala que “la Administración reparó los gastos por entrega de bienes y servicios (donaciones) a las Comunidades Nativas”, sin embargo, como se señaló en el análisis de la Resolución anterior, las donaciones y la responsabilidad social empresarial son figuras diferentes, en este caso, la entrega de bienes y servicios se está analizando como gastos de RSE, por lo que, no debió usarse para referirse a ellos el término “donaciones”.

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS N.º 03

(Resoluciones del Tribunal Fiscal)

Anotación: Para proceder a la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre las variables de investigación. La información que se obtenga de las preguntas 2 y 3 responden a la variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”), mientras que, las preguntas 1, 4, 5 y 6 responden a la variable (“Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”), entendiéndose que todas las preguntas de la presente guía de análisis permiten proporcionar información para dar cumplimiento al objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE RESOLUCIÓN	9780-1-2019	N.º DE EXPEDIENTE	12866-2012
ASUNTO	Impuesto a la Renta y Multa	PROCEDENCIA	Lima
CIUDAD Y FECHA	Lima, 25 de octubre de 2019		
ANTECEDENTES			
Argumentos de la recurrente		Argumentos de la administración tributaria	
Respecto a los gastos por responsabilidad social empresarial (línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla), la recurrente presenta los siguientes argumentos: <ul style="list-style-type: none"> • Para la ejecución de actividades mineras en el Perú es necesario establecer relaciones de armonía y cooperación con las comunidades que habitan en las zonas donde realizan sus operaciones, siendo normal y racional que las empresas incurran en gastos destinados a programas de responsabilidad social en favor de los 		En cuanto a la Administración Tributaria, esta indica lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> • La recurrente brindó: el contrato de obra, donde acordó una retribución para la instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo de Zarumilla – Patataz, y el artículo de la revista Batolito N° 27, del cual se desprende que el gasto para la instalación de la línea es considerado de responsabilidad social. • La recurrente proporcionó el reporte de la Declaración Anual Consolidada 2009, que se obtiene de la página web del Ministerio de Energía y Minas, donde se observó que en el rubro obras sociales de infraestructura se 	

<p>pobladores de las comunidades.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los gastos por responsabilidad social no son de índole altruista y tienen como interés primordial, proteger sus operaciones de cualquier contingencia que pueda existir con los pobladores. • El gasto para la ejecución de la Línea de Conducción de Agua para el Anexo Zarumilla – Pataz cumple con el principio de causalidad, siendo este necesario, normal y proporcional con sus ingresos. • Sostiene que la Administración ha confirmado que los documentos que presentó como contratos de servicios, comprobante pago, artículo de la revista Batolito, entre otros, coinciden en el monto del gasto, inclusive ha confirmado que el importe de inversión que declaró en el Ministerio es igual que el monto pactado en el contrato y en la factura girada. • Por lo que, no resulta admisible que la Administración mantenga el reparo porque la factura no tiene una referencia al contrato o porque no dice Anexo Zarumilla, sobre todo cuando la factura fue emitida por el monto pactado en el contrato. 	<p>encuentra el mejoramiento del sistema de agua potable en Zarumilla. Siendo que, el importe de inversión en infraestructura declarado por la recurrente coincide con el monto pactado en el contrato, lo que llevó a la conclusión de que la obra de instalación forma parte de su programa de responsabilidad social.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sin embargo, la recurrente no entregó documentos que sustenten de manera fehaciente que el gasto observado formaba parte de la obra contratada, debido a que, la factura no señalaba el lugar de instalación ni hacía mención al contrato, no habiendo proporcionado la memoria descriptiva, ni otro documento que permita establecer que el importe pagado por la factura correspondió a la obra. • La recurrente no presentó documentos que ayuden a acreditar fehacientemente la necesidad de estos gastos para el mantenimiento de la fuente productora de la renta, debido a que, el beneficio lo recibe toda la población de Zarumilla. • La recurrente no brindó mayor información respecto a la ejecución de la obra, ni la memoria descriptiva, ni el acta de conformidad, ni otro documento que sustente la causalidad del gasto, solamente presentó la copia de su revista institucional el Batolito N° 27, donde se hace alusión a la ceremonia de inauguración y de entrega de la línea de conducción de agua para consumo humano en el anexo Zarumilla. • Con la información que fue proporcionada por el recurrente, la Administración Tributaria concluye
--	---

	que el gasto no cumple con el principio de causalidad, por lo tanto, debe considerarse como un acto de liberalidad a favor de la comunidad.
TEMA EN CONTROVERSIA	
<p>Sobre los diversos temas en controversia, el que guarda relación con nuestra investigación es el relacionado con la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Según el Tribunal Fiscal la controversia consiste en determinar si el gasto por la amortización de la construcción de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, cumple con el principio de causalidad para que pueda ser deducido en la determinación del Impuesto a la renta. 	
DECISIÓN DEL CASO	
<p>El Tribunal Fiscal concluye que los gastos por la construcción de la obra línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla son gastos de responsabilidad social, ya que, suponen acciones que tiene como finalidad, mantener las buenas relaciones entre la empresa, la comunidad y su entorno, que a su vez redundan en la continuidad de las operaciones de la recurrente, los cuales van a generar renta gravable.</p> <p>En consecuencia, el Tribunal resolvió revocar la Resolución de Intendencia de fecha 28 de junio de 2012, en el extremo referido al reparo por la instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, al reparo por exceso de amortización de gastos de exploración – Adiciones 2007, 2008 y 2009 y en lo referido a la Resolución de Multa, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la resolución.</p>	
REVISIÓN DE LA RESOLUCIÓN	
<p>1. ¿Cuál es el argumento de la SUNAT para reparar el gasto por Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>Los argumentos que presenta la SUNAT para reparar el gasto son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La recurrente no brindó la documentación que permita sustentar fehacientemente que el gasto formaba parte de la obra contratada, debido a que, la factura que se emitió, no especificaba el lugar de la instalación ni hace mención al contrato, además, no presentó la memoria descriptiva ni algún otro documento que permita establecer que el importe pagado en dicha factura correspondió a la obra. • Afirma que la recurrente no presentó documentación que ayude acreditar

	<p>fehacientemente la necesidad del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de la renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asimismo, la recurrente no presentó información adicional respecto a la ejecución de la obra, ni la memoria descriptiva, ni el acta de conformidad, ni otro documento que sustente la causalidad del gasto, solamente brindó la copia de su revista institucional el Batolito N° 27, donde se hace alusión a la ceremonia de inauguración y de entrega de la línea de conducción de agua para consumo humano en el anexo Zarumilla. • Por lo que, la Administración Tributaria concluye que el gasto no cumple con el principio de causalidad y que califica como un acto de liberalidad a favor de la comunidad.
<p>2. ¿Con qué finalidad realiza el administrado acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>El administrado realiza acciones de responsabilidad social con el objetivo de establecer relaciones de armonía y cooperación con las comunidades que habitan en la zona donde realiza sus actividades. Al mismo tiempo, busca proteger sus operaciones de cualquier contingencia que pueda ocurrir con los pobladores.</p>
<p>3. ¿Qué entiende el Tribunal Fiscal sobre Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>Para el Tribunal Fiscal, la responsabilidad social forma parte de una estrategia empresarial y es una visión de negocios, cuya finalidad es aumentar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus operaciones en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional, por lo que, los gastos de RSE constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, generar un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades</p>

	<p>generadoras de renta y la continuidad de las actividades de la empresa.</p> <p>Por otra parte, el Tribunal Fiscal hace mención a diversas sentencias del Tribunal Constitucional, donde se trata el tema de responsabilidad social.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sentencia del 20 de noviembre de 2004: el TC señala que ser socialmente responsable no implica solamente cumplir las obligaciones jurídicas, sino también, invertir en el entorno local y contribuir al desarrollo de las comunidades locales. • Sentencia del 1 de abril de 2005: el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social, la cual se constituye en una conducta exigible a las empresas. • Sentencia del 19 de febrero de 2009: el TC indica que la finalidad lucrativa de la actividad empresarial no se opone a que asuma su responsabilidad social, y que, el concepto de RSE tiene dos ámbitos de aplicación: el interno (relacionado a los derechos laborales de los trabajadores, al clima laboral interno y al buen gobierno corporativo) y el externo (enfocado en las relaciones de la empresa con la comunidad y su entorno).
<p>4. Para el Tribunal Fiscal ¿Qué criterios debe cumplir el gasto por Responsabilidad Social Empresarial para ser deducible?</p>	<p>Para el Tribunal Fiscal, el gasto será deducible si cumple con el principio de causalidad, el cual debe ser analizado tomando en consideración los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la necesidad del gasto, y la normalidad. Asimismo, para la deducción, los gastos deben ser debidamente acreditados y sustentados (criterio de fehaciencia).</p>

<p>5. ¿Cuándo el Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social Empresarial cumple con el principio de causalidad?</p>	<p>El Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social cumple con el principio de causalidad, cuando existe una relación entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, esto quiere decir, que el gasto debe ser necesario y debe estar vinculado con la actividad que desarrolla la empresa. Cabe mencionar que, en la presente resolución, el Tribunal Fiscal indica que los gastos de responsabilidad social no son actos de liberalidad, sino instrumentos legítimos utilizados por las empresas para generar ingresos o mantener la fuente productora.</p> <p>El principio de causalidad debe ser analizado, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, verificando que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio.</p> <p>Asimismo, el Tribunal Fiscal precisa que el principio de causalidad en nuestra legislación tiene un carácter amplio, porque se permite, la sustracción de erogaciones que no guarden una relación de manera directa.</p>
<p>6. ¿Cómo acredita el interesado los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?</p>	<p>Para acreditar el gasto por la amortización de la construcción de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, la recurrente presenta la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contrato de obra, en cuya cláusula segunda se aprecia que su objeto fue realizar obras civiles para la instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla – Pataz. • Factura emitida a la recurrente, de fecha 30 de abril de 2009, que contenía la valorización por avance de obra en instalación línea de conducción de agua. • Artículo publicado en la revista institucional Batolito N° 27 – Minera Poderosa, donde se informa sobre la ceremonia de inauguración de la

	<p>Institución Zarumilla, formalizándose la entrega de la línea de conducción de agua para consumo humano en dicho anexo, obra que fue entregado a la comunidad para su administración.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Documento denominado Liquidación de Servicios con contrato – abril de 2009. • Documento denominado Comprobante de Transferencia de 6 de mayo de 2009. • Declaración Anual Consolidada – La Poderosa de Trujillo, donde se consigna como acciones sociales en el rubro de infraestructura, el mejoramiento del sistema de agua potable del centro poblado de Zarumilla. <p>Por otra parte, algunos documentos que pueden sustentar los gastos de RSE, según lo requerido por la Administración Tributaria, son los siguientes: contratos, comprobantes de pago, valorizaciones, órdenes de compra, documentos de cancelación, vouchers contables, constancias de depósito de detracciones.</p>
ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS	
<p>De lo establecido por el Tribunal Fiscal, se puede precisar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uno de los puntos que llama la atención en esta Resolución, es que el Tribunal Fiscal sin haber realizado un análisis del caso concreto, ya establece de forma general que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial cumplen el principio de causalidad, esto se debe a que estos actos ayudarán a generar renta o a mantener la fuente productora. Por lo tanto, en este tipo de casos, la controversia más se puede centrar en determinar si el desembolso es una liberalidad o es un acto de responsabilidad social empresarial, también será importante evaluar el tema de la fehaciencia, es decir, si el recurrente ha presentado la documentación que sustente el desembolso. Un gasto puede llegar a cumplir con el principio de causalidad, pero, si la recurrente no presenta la documentación requerida o si los documentos brindados no son suficientes para la acreditación, entonces, el gasto no será deducible. 	

- Asimismo, en la resolución se hace hincapié que responsabilidad social empresarial no es lo mismo que liberalidad. Un acto de liberalidad es la donación, ya que, se pierde una parte del patrimonio para entregárselo a otra persona, no recibiendo nada a cambio. En cambio, en la RSE hay un motivo por el cual se incurre en el gasto, no es un desprendimiento, debido a que, se entrega o se realiza algún proyecto, pero, se espera un potencial beneficio.

III. MATERIALES Y MÉTODOS

3.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Teniendo en cuenta su aplicabilidad o propósito, la presente investigación es básica, porque se desarrolló teorías y diversos conceptos sobre la responsabilidad social empresarial y su enfoque ambiental, así como, del impuesto a la renta de tercera categoría y de los gastos deducibles; lo cual permitió ampliar nuestro conocimiento. Para Clavijo et al. (2014), la investigación básica, también conocida como pura o fundamental: “(...) tiene como propósito principal desarrollar teorías y conceptos mediante el descubrimiento de amplias leyes o principios generales. La investigación pura no se interesa en la aplicación de los hallazgos (...)” (p. 48). Asimismo, Borda (2013) comenta que: “su propósito es formular teorías a través del hallazgo de amplias generalizaciones o principios; es decir, desarrollar nuevos conocimientos o modificar los principios teóricos ya existentes, incrementando los saberes científicos” (como se cita en Aranzamendi y Humpiri, 2021, p. 28)

Por otra parte, según su naturaleza o profundidad, la investigación es descriptiva, debido a que, a lo largo de los capítulos se presentó información detallada sobre los orígenes de la tributación, las teorías y características del impuesto a la renta, los criterios para la deducción de gastos y las dimensiones de la responsabilidad social empresarial. Hernández et al. (2014) señala que: “Con los estudios descriptivos se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (p. 92). “Con esta tipología se tiende a describir las partes y rasgos característicos esenciales de un objeto materia de estudio” (Aranzamendi y Humpiri, 2021, p. 130).

Igualmente, al tratarse de una investigación jurídica, es una investigación de tipo dogmática, ya que, se estudió lo regulado en el ordenamiento jurídico peruano e

internacional sobre nuestro tema de investigación, además, para comprender y analizar sobre el impuesto a la renta y la responsabilidad social empresarial se hizo uso de la doctrina jurídica, la cual fue de utilidad al momento de desarrollar el marco teórico. Cabe mencionar que el trabajo también tiene matices de una investigación socio - jurídica, debido a que, se seleccionó y analizó jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos por Responsabilidad Social Empresarial.

Tantaleán (2016) menciona que una investigación dogmática: “estudia a las estructuras del derecho objetivo – o sea la norma jurídica y el ordenamiento jurídico – por lo que, se basa, esencialmente, en las fuentes formales del derecho objetivo” (p. 2). Algunas de esas fuentes formales son la legislación, la doctrina, entre otros.

Criado (2021) señala sobre las investigaciones jurídicas dogmáticas lo siguiente:

Se trata de investigaciones eminentemente teóricas, pues, no confrontan las normas con la realidad, sino con otras normas estructuras del ordenamiento jurídico para establecer su validez y con el significado que de las normas y del propio ordenamiento ha dado la doctrina. En principio, el uso de la jurisprudencia, de la costumbre (...) como fuentes del derecho objetivo (...) debería reputarse como un tipo de estudio socio – jurídico. (p. 44)

Asimismo, esta investigación jurídica es de tipo propositiva, ya que, culminó con la elaboración de una propuesta legislativa donde se incluye a los gastos por Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gastos deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, esto, luego de haber identificado la ausencia de este supuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme a lo señalado por Aranzamendi y Humpiri (2021): “Esta tipología (...) se inicia identificando la deficiencia, ineficacia, limitaciones o vacío de una norma legal o actos jurisdiccionales en el sistema jurídico nacional o supranacional para proponer alternativas” (p. 132).

3.2. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

3.2.1. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN GENERAL

a. Método Descriptivo

Según Muñoz (2015), las investigaciones descriptivas permiten describir las principales características de los fenómenos o los objetos de la investigación. Asimismo, para Noguera (2014) este tipo de método permite “medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o variables a los que se refieren” (p. 57). Por otro lado, para Hernández et al. (2017) refiere que este método de investigación emplea un lenguaje común, para describir los diferentes aspectos que se dan en el proceso de investigación.

Cabe mencionar que este fue usado en la presente investigación para desarrollar el marco teórico del informe de tesis, para así explicar los aspectos relacionados con la Responsabilidad Social Empresarial desde su enfoque Ambiental, así como, los supuestos de deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

3.2.2. MÉTODOS ESPECÍFICOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA

a. Método Funcional

El método funcional permite observar a la sociedad como los elementos que la componen funcionan en el sistema. En ese sentido, a través de este método se

entendió mejor la realidad, desde el punto de vista científico y racional, de otros países en donde la Responsabilidad Social Empresarial se encuentra presente, así como, comprender mejor el contenido de las resoluciones analizadas provenientes del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional.

b. Método comparativo

Según Noguera (2014), al emplear el método comparativo, el investigador observa científicamente los horizontes de la realidad, de manera que, se contraste los conocimientos entre dos o más objetos. Así también, para Clavijo et. al (2014): “El método comparativo trata de establecer las semejanzas y/o diferencias entre instituciones jurídicas o sistemas jurídicos” (p.50).

Este método permite contrastar y comparar los contextos sociales y dispositivos normativos. En el caso concreto, se empleó para estudiar a la Responsabilidad Social Empresarial desde el contexto social y jurídico de otros países extranjeros en contraposición a la legislación peruana.

3.2.3. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA

a. Método Sistemático

Para el autor Villabella (2020) sostiene que el método sistemático: “Permite desestructurar un objeto en sus partes, estudiar el papel de cada una, distinguir aquellas que determinan cualitativamente el sistema, aclarar la jerarquización de componentes, develar el sistema de interconexiones intra e intersistémicas y apreciar la dinámica de funcionamiento general” (p. 170).

Por lo que, el citado método de interpretación permitió identificar la conexión normativa entre diferentes disposiciones legales, y conseguir un consenso en

el tratamiento y entendimiento, a fin de proponer un proyecto de ley que incentive y/o promueva acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, teniendo en cuenta que los gastos incurridos se han deducibles en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

3.3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

3.3.1. DISEÑO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN CUALITATIVA

Entre las características que presenta la investigación cualitativa, Noguera (2014) refiere que:

(...) Son conducidas por temas de relevancia social (...) Pretende comprender el fenómeno social ocurrido y no en medir las variables (...) Se fundamentan más en un proceso de investigación inductivo, porque va de lo particular a lo general, y exploran y describen para que después puedan propiciar teorías. (p. 51)

Por otra parte, los autores Ñaupas et al. (2014) adicionan sobre la investigación cualitativa lo siguiente:

En este enfoque se utiliza la recolección y análisis de datos, sin preocuparse demasiado de su cuantificación; la observación y la descripción de los fenómenos se realizan, pero sin dar mucho énfasis a la medición. (...) Su propósito es reconstruir la realidad, descubrirlo, interpretarlo; por tanto, el método no es la verificación, la contrastación, sino, la comprensión, la interpretación o la hermenéutica. (p. 64)

En conclusión, se considera que el presente trabajo es una investigación cualitativa porque se recolectó y analizó información relacionada al objeto de estudio, con la finalidad de comprender con mayor profundidad sobre los gastos deducibles y la

Responsabilidad Social Empresarial Ambiental. Cabe precisar que el diseño de investigación cualitativa que se utilizó es el de investigación – acción.

a. Diseño de investigación – acción

Hernández et al. (2014) refieren que este diseño tiene tres fases, las cuales son: “(...) observar (construir un bosquejo del problema y recolectar datos), pensar (analizar e interpretar) y actuar (resolver problemáticas e implementar mejoras)” (p. 497).

De acuerdo a la información expuesta, el diseño de investigación - acción es de carácter práctico, ya que uno de sus propósitos es “(...) busca(r) cambios de mejoramiento por parte de individuos y grupos especialmente en el campo educativo, pero también áreas específicas como la salud, la asistencia social, la política y la administración, entre otros campos” (Niño, 2019, p. 36).

Se utilizó este diseño porque, luego de identificar el problema de investigación, que en este caso es la falta de regulación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible, se recolectó y se analizó toda la información relacionada a dicho tema y al finalizar, para resolver dicha problemática, se elaboró un proyecto de ley, cuya finalidad es que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial Ambiental sean deducibles al momento de realizar el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Con esta reforma, se busca incentivar a las empresas a realizar acciones de RSE y a contribuir al cuidado del medio ambiente.

3.3.2. DISEÑOS ESPECÍFICOS EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA

a. Diseño Jurídico – propositivo

Este tipo de diseño “se caracteriza porque evalúa fallas de los sistemas o normas, a fin de proponer o aportar posibles soluciones” (Clavijo et al., 2014, p. 50). Según Tantaleán (2016), este diseño: “exige como presupuesto o punto de partida mostrar los defectos que trae consigo la actual normatividad (la que se piensa modificar o derogar), o las deficiencias de la ausencia de normatividad (en el caso de la creación de normas)” (p. 9). Luego del análisis, al final de este tipo de estudios se presenta una propuesta de creación, reforma o derogación de una norma; sin embargo, se “puede también proponer el modo de interpretación, el modo de aplicación, el modo de integración, etc.” (Tantaleán, 2016, p. 9).

Aplicamos este diseño porque al inicio se detectó un vacío en la legislación peruana sobre la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, por lo que, después de haber realizado el procesamiento y análisis de información, se culminó la investigación con una propuesta legislativa, para que se incluya a la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

b. Diseño Jurídico – descriptivo

“Este diseño de investigación tiende a describir las partes y rasgos esenciales de fenómenos fácticos o formales del Derecho” (Aranzamendi, 2013, pp. 79-80). En el diseño descriptivo se plantean “(...) preguntas en torno del objeto de estudio: ¿qué es? ¿Qué partes tiene? ¿Cómo se divide? ¿Cómo es su forma?

¿Qué características posee? ¿Qué funciones cumple? ¿De qué está hecho?”
(Niño, 2019, p. 33)

Este diseño se utilizó al momento de desarrollar el marco teórico, en el cual se describió la información más relevante sobre el impuesto a la renta, la deducción de gastos y la responsabilidad social empresarial (como sus características, conceptos, teorías, dimensiones, criterios).

3.4. POBLACIÓN MUESTRAL

En el presente trabajo de investigación descriptiva simple, se ha realizado la recolección de información sobre muestras teóricas o conceptuales, ya que la investigación no pretende relacionar o contralazar variables, sino más bien, tratar de obtener información respecto de las variables. En relación a lo antes mencionado, es importante resaltar lo mencionado por Hernández et al. (2014): “cuando el investigador necesita entender un concepto o teoría, puede muestrear casos que le sirvan para este fin. Es decir, eligen las unidades porque poseen uno o varios atributos que contribuyen a formular la teoría” (p. 389).

Así pues, la presente tesis empleo “El muestreo por conveniencia es una técnica de muestreo no probabilístico y no aleatorio utilizada para seleccionar muestras de acuerdo a la facilidad de acceso” (Ortega, s.f., párr. 1). A través de este tipo de técnica, se ha seleccionado los elementos (resoluciones) que forman parte de la muestra a fin de cumplir con los objetivos de la investigación. De tal modo, para el caso en concreto, se ha estimado estudiar cinco resoluciones, y así recolectar información relevante para dar respuesta al problema de la tesis.

M→O

- M: Muestra son cinco resoluciones. Dos sentencias del Tribunal Constitucional relacionadas con la variable “Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”. Tres resoluciones del Tribunal Fiscal vinculadas con las dos variables principales: “Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental” y “Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”.
- O: La observación será relevante para las dos variables de investigación, “Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental” y “Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”.

3.5. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

3.5.1. TÉCNICAS

a. Observación indirecta

Esta técnica parte en que el investigador no tiene contacto directo con el objeto de estudio, por ello se hace mención a que el observador: “(...) Lo examina por medios indirectos, técnicas audiovisuales, referencias o comparaciones valiéndose de observaciones ajenas (...) movimiento de grupos humanos (...)” (Aranzamendi y Humpiri, 2021, p. 40). Por ello, se utilizó la citada técnica para obtener información a través de revistas, libros, resoluciones, entre otras; esto con la finalidad de comprender de forma más amplia el impuesto a la renta y la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.

b. Fichaje

“Es una técnica que facilita la sistematización bibliográfica, la ordenación lógica de las ideas y el acopio de información, en síntesis, constituye la memoria escrita del investigador” (Franco y Supanta, 2016, p. 41). Dado el

caso, cabe mencionar, que las fichas según su tipo, contienen información necesaria para anotar las principales ideas, resúmenes o citas de los distintos autores, y permiten clasificar los datos según los temas.

Esta técnica se utilizó para seleccionar y recopilar de forma ordenada la información más importante de libros, revistas y otros materiales, que guarden relación con nuestro tema de investigación.

c. Estudio de casos

Aranzamendi (2013) señala que el estudio de casos: “Es un minucioso y profundo análisis de un hecho concreto de relevancia para el Derecho que bien puede ser una persona, un grupo de personas, varios expedientes o textos, varios litigantes, abogados, magistrados, etc.” (p. 123).

El autor Sabino planteó tres maneras de aplicar esta técnica: “(...) a. Buscar casos típicos, b. Seleccionar casos extremos, c. Tomar casos marginales” (como se cita en Niño, 2019, p. 38). Lo comentado nos permitió superar las limitaciones sobre el análisis de los casos propuestos.

Como se señaló en líneas anteriores, se analizó cinco casos relacionados a la Responsabilidad Social Empresarial y su enfoque ambiental, por lo que, la presente técnica descrita apoyó en rescatar las ideas principales de las resoluciones y con esa información, poder corroborar nuestra hipótesis.

d. Lectura técnica

“Es la principal herramienta de la investigación, se define como el proceso cognitivo realizado por el ser humano para decodificar símbolos, con el fin de

comprender el significado o mensaje que trata de transmitir el productor del material” (Clavijo et al., 2014, p. 39).

Es necesario realzar su importancia de esta técnica debido que en la actualidad al estar frente a una gran gama de información en las plataformas virtuales y/o físicas, es apropiado tener en cuenta la mejor manera de buscar, leer e interpretar la información oportuna.

3.5.2. INSTRUMENTOS

a. Fichas

- Fichas de ideas generales

Este tipo de fichas “Contiene ideas personales sobre información leída; puede contener juicios, opiniones o críticas sobre el tema en sí, o como lo maneja el autor del texto” (Martínez, 2018, p. 120).

Se utilizó las fichas de ideas generales, para anotar nuestros comentarios y puntos de vista sobre la información contenida en los libros, revistas, u otros materiales revisados.

- Fichas textuales

La ficha textual “Contiene la transcripción de un párrafo que recupera una idea importante para el trabajo de investigación que se está desarrollando” (Martínez, 2018, p. 120).

Asimismo, Rivas (2014) menciona que: “La ficha textual sirve para transcribir literalmente las líneas, frase o párrafo que el investigador crea conveniente; lo que se transcribe debe ir entre comillas (...)” (p.196).

Se emplearon estas fichas para transcribir al pie de la letra lo señalado por los autores en los materiales de investigación recolectados, ya sea artículos de revistas, libros, etcétera.

- Fichas de resumen

En este tipo de fichas, se “Expone una visión general y las ideas más importantes de una obra consultada” (Martínez, 2018, p.121). De igual modo, al realizar un resumen debemos tener en cuenta que “(...) se extrae los conceptos e ideas más importantes, de un párrafo o párrafos, de una o más páginas, utilizando nuestras propias palabras, (...)” (Rivas, 2014, p. 196).

Este instrumento sirvió para sintetizar grandes cantidades de información, contenidas en medios físicos y/o virtuales, y que fueron de utilidad en el desarrollo del trabajo de investigación.

b. Documentos en entorno virtual

Aranzamendi y Humpiri (2021) comentan:

(...) en el Derecho los medios informáticos y la red de redes facilita el acceso de toda la literatura jurídica universal, a la compilación de leyes, la jurisprudencia, artículos variados, doctrina nacional e internacional, etc., en tiempo real y permite acceder a bancos de datos y repositorios a nivel global. (p. 91)

Este tipo de instrumento se dio a través de artículos, libros, ensayos, ponencias, foros de discusión, los cuales son fuente de información. Así como, a través de portales, periódicos, revistas digitales, páginas webs.

c. Guía de análisis de casos

Instrumento cuya estructura nos permitió recolectar y descomponer la información de los casos que fueron estudiados (Sentencias del Tribunal Constitucional y Resoluciones del Tribunal Fiscal), para mejor comprensión y análisis de los mismos.

3.5.3. FUENTES PRIMARIAS

Según Aranzamendi y Humpiri (2021) las fuentes primarias: “Son las fuentes obtenidas de manera personal y que no fueron utilizadas en anteriores investigaciones o fueron usadas con fines diferentes al del investigador” (p. 143).

“La información de primera mano (datos primarios) es aquella que ha sido obtenida, organizada y formulada por el propio investigador” (Martínez, 2018, p.119).

a. Realidad social

Los problemas de contaminación a causa de los residuos domésticos e industriales, las políticas públicas y las estrategias empresariales, son fenómenos sociales y económicos que componen el estado de la cuestión de la presente investigación.

Asimismo, aquellas situaciones impulsaron a configurar iniciativas sobre Responsabilidad Social Empresarial Ambiental en materia tributaria.

3.5.4. FUENTES SECUNDARIAS

“La información de segunda mano (datos secundarios) se encuentra en las fuentes documentales que provienen de otras investigaciones” (Martínez, 2018, p. 119). Asimismo, respecto a las fuentes secundarias o indirectas, Aranzamendi y Humpiri (2021) mencionan que: “es la información escrita (bibliografía en general) u otras fuentes seleccionadas por los investigadores en publicaciones y que proporcionan información especializada para efectuar un estudio (...) es la literatura selectiva y relevante” (p. 144). Dicha información puede provenir de libros, revistas nacionales o internacionales, manuscritos, monografías, tesis, diccionarios, seminarios, entrevistas, ensayos, informes, etc.

Las fuentes secundarias de la presente investigación estuvieron conformadas por documentos relacionados con la materia de estudio, esto es, con la Responsabilidad Social Empresarial y el Impuesto a la Renta, así como, por legislación internacional, la cual se obtuvo por medios virtuales.

3.6. TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS

Teniendo en cuenta que, la presente investigación es de diseño cualitativo, el uso de técnicas de procesamiento y análisis de datos es importante porque permite analizar y procesar la información encontrada, para lograr dar solución al problema planteado en la tesis.

a. Metacodificación

“En este método, se examina la relación entre las categorías sugeridas por estudios previos (marco teórico) para descubrir otras potencialmente nuevas y temas” (Hernández et al., 2014, p. 440).

Esta técnica se usó para revisar los antecedentes o estudios previos relacionados al tema de investigación, para hallar los resultados de la misma y sean discutidos en el apartado correspondiente, con el objeto de arribar a las conclusiones de la investigación.

b. Corte y clasificación

Los autores Hernández et al. (2014) afirman que para “(...) identificar expresiones, pasajes o segmentos que parecen importantes para el planteamiento y luego juntarlos conceptualmente (...) para después ir seleccionando los más importantes para su análisis” (p. 439). En otras palabras, los datos recabados de manera independiente fueron vinculados con otros para generar ideas principales, y así construir las conclusiones de la presente investigación.

c. Análisis de contenido

Para Martínez (2018), esta técnica “(...) se centra en el estudio de fuentes de información tanto escrita como testimonios gráficos y visuales, pero ahora también de procedencia electrónica, que proporcionan datos sobre el tema que se investiga” (p.119). Es decir, la técnica permite analizar tanto los datos de fuentes físicas como electrónicas, teniendo en cuenta que cierta información puede estar disponible en otros formatos, tales como vídeos, conferencias, revistas electrónicas, foros virtuales, entre otros. Todo ello, con el objetivo de analizar e interpretar la información existente sobre las variables de “Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental” y “Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”.

d. Programa Mendeley

En la presente investigación se han usado fuentes información electrónica y física, para lo cual se utilizó el programa Mendeley, con la finalidad de hacer uso de esta

herramienta de gestor de fuentes para organizar las citas y/o referencias, y mantener un orden en la información a exponer en la presente tesis.

3.7. PROCEDIMIENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS

Para la redacción de la tesis, se tuvo acceso a fuentes de información física, como la Biblioteca Central de la Universidad Nacional Del Santa, de la Universidad Cesar Vallejo. Es preciso también que se recurrió a fuentes de información electrónicas a propósito de encontrar tesis, revistas, ensayos, artículos, libros y entre otros, que de igual manera guardan la rigurosidad científica. Cabe mencionar que se ha procurado que toda fuente de datos provenga de artículos de revistas indexadas y reconocidas por la comunidad jurídica y científica.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

RESULTADO N.º 01: La implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es viable en el Perú.

DISCUSIÓN DE RESULTADO N.º 01:

El presente resultado se obtuvo después de haber analizado el marco teórico y estudiado las resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF N.º 011000-1-2017, RTF N.º 7585-3-2018, RTF N.º 9780-1-2019) mediante la Guía de Análisis de Casos.

En primer lugar, para que un gasto sea deducible tiene que cumplir con ciertos criterios, tales como: la fehaciencia, el principio de causalidad, el devengo y la formalidad del gasto. Adicional a ello, se tiene que verificar si en la norma existen algunos límites cuantitativos para su deducción, debido a que, no todos los gastos serán deducibles en su totalidad.

El principio de causalidad se encuentra regulado en el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, que en lo sucesivo se denominará: “Ley del IR”. En dicho dispositivo legal se establece que un gasto será causal cuando haya sido destinado a la producción de la renta gravada (entendida como la generación de ingresos), al mantenimiento de la fuente productora de renta o a la generación de ganancias de capital. A parte de estas condiciones, para verificar el cumplimiento del principio de causalidad, se tiene que analizar también la necesidad del gasto, su razonabilidad y proporcionalidad, la normalidad, y su generalidad, este último solo si se trata de desembolsos relacionados con el personal.

En el Perú, para establecer la deducibilidad de los gastos se adoptó la teoría de la causa final o subjetiva y la teoría de la causa objetiva; según Mattos (2018b) la primera teoría implica que los gastos deben estar vinculados con la generación de renta, siendo esta última su finalidad; mientras que, la segunda teoría, señala que para la deducción de los gastos debe haber una vinculación entre estos y las actividades de la empresa.

Además, el artículo 37° de la Ley del IR contiene una lista de gastos deducibles; pero, esta solo es enunciativa. Si un gasto no está recogido en ese dispositivo legal, puede llegar a ser deducido en el cálculo para el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, si cumple con el principio de causalidad y con los otros criterios, y siempre y cuando, no esté prohibido por el artículo 44° de la Ley del IR. A su vez, se debe precisar que en el artículo 37° de la Ley del IR existen algunos supuestos que no cumplen con el principio de causalidad, tales como, los gastos por donaciones, la deducción adicional sobre las remuneraciones pagadas a trabajadores con discapacidad, entre otros.

Cabe recalcar que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial no se encuentran contenidos en la lista del artículo 37° de la Ley del IR, sin embargo, conforme a lo expuesto en los párrafos anteriores, es posible afirmar que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial en su enfoque ambiental pueden llegar a ser deducibles, si cumplen con el requisito de causalidad.

Al respecto, Meléndez (2019), en su investigación, refiere que los gastos de responsabilidad social empresarial debidamente sustentados, según la jurisprudencia constitucional y fiscal, si podrían ser deducibles porque cumplen con el principio de causalidad, en otras palabras, se encuentran vinculados con la producción de la renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora.

Del mismo modo opinan Córdova y Barrenechea (2013): “Los gastos en que incurren las empresas en ejecución de sus políticas de responsabilidad social, hoy indispensables para el desarrollo de sus proyectos (...), son deducibles al amparo del principio de causalidad recogido por el artículo 37 (...)” (p. 375).

Por lo tanto, teniendo en cuenta las posiciones de los autores en referencia, los gastos que efectúan las empresas por Responsabilidad Social Empresarial Ambiental son gastos deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, ya que, si bien es cierto, mediante estos gastos se generan un beneficio a favor de la comunidad o para el cuidado del medio ambiente, al realizar dichos desembolsos una de las finalidades de la empresa es iniciar o continuar desarrollando sus actividades con normalidad, así como, mejorar su relación con la comunidad, lo cual le permitirá, potencialmente mantener su fuente productora de renta y/o seguir generando ingresos.

Por ejemplo, si la empresa desarrolla actividades extractivas, cabe la posibilidad que exista algún conflicto con las comunidades aledañas, en este caso, realizar actos de responsabilidad social empresarial ambiental, evitará o pondrá fin a cualquier suceso que ponga en peligro las maquinarias y las instalaciones de la empresa, así como, la continuidad de sus actividades y la seguridad de sus trabajadores, es decir, los actos de RSE ayudarán al mantenimiento de la fuente productora de la renta.

En ese sentido, Carrillo (2018) manifiesta que:

A nivel jurisprudencial el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones ha reconocido que los gastos de responsabilidad social cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto están directamente vinculados con el mantenimiento de la fuente productora, al evitar

situaciones de conflicto social que pongan en riesgo el normal funcionamiento de la empresa. (párr. 7)

Asimismo, se puede realizar gastos por responsabilidad social empresarial para cumplir con los programas o políticas de RSE que ha implementado la empresa y como una forma de protección y cuidado del medio ambiente, tal como, ocurrió en la Resolución N° 01424-5-2005, donde el Tribunal Fiscal concluyó que era razonable que una empresa minera como parte de su programa de responsabilidad social adquiriera insumos o productos agrícolas para conservar el medio ambiente y combatir la contaminación en el lugar donde desarrolló sus actividades, reconociendo el Tribunal la causalidad al señalar que las adquisiciones que se realicen con esa finalidad (cumplimiento de programas de RSE) tienen un vínculo con el giro del negocio, no obstante, se mantuvo el reparo debido a que el recurrente no presentó documentación para acreditar esa relación de causalidad.

Para Pantigoso (2022):

Se hace imperioso que el referido artículo 37° de la LIR señale – claramente y de una vez por todas – la deducibilidad de los gastos por RSE (...), explicando (...) algunas condiciones necesarias, a fin de no estar siempre a la espera de la ansiada interpretación del Tribunal Fiscal, dándole la contra a la Administración. Con ello se evitaría la “alta litigiosidad” que tanto se critica desde el Estado y las empresas implicadas tendrían la seguridad jurídica de que sus gastos serán indubitablemente calificados de deducibles tributariamente. (párr. 12-13)

La posición antes expuesta es compartida por las autoras, ya que, se considera que es necesario la implementación de la responsabilidad social empresarial ambiental en el artículo 37° como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, con el objetivo de incentivar a las empresas a realizar este tipo de actos, de los cuales se van a

beneficiar tanto la comunidad como el medio ambiente. Se debe hacer hincapié, que si bien el gasto puede llegar a cumplir con el principio de causalidad, es importante para que proceda su deducción que la empresa acredite el origen y el destino de los gastos efectuados.

RESULTADO N.º 02: El Tribunal Constitucional considera que los actos de Responsabilidad Social Empresarial en su enfoque ambiental constituyen una conducta exigible de carácter constitucional.

DISCUSIÓN DE RESULTADO N.º 02:

Después de haber estudiado las sentencias del Tribunal Constitucional (Exp. 0048-2004-PI/TC y Exp. 03343-2007-PA/TC) mediante la Guía de Análisis de Casos, ahora, corresponde realizar la discusión del presente resultado.

En primer lugar, la Constitución Política del Perú, específicamente en su artículo 2 inciso 22, reconoce el derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida. El medio ambiente es el espacio en que se desenvuelven los diferentes seres vivos, lugar donde, según lo establecido por el Tribunal Constitucional, debe existir una armonía entre los diferentes componentes que la conforman, tales como: los elementos bióticos o vivientes (flora y fauna), los elementos abióticos (tierra, aire, agua), las diferentes interrelaciones que pueden surgir entre ellos, así como, de los elementos sociales y culturales.

En diversas sentencias del Tribunal Constitucional peruano (Exp. N.º 0048-2004-PI/TC, Exp. N.º 3510-2003-AA/TC, Exp. N.º 03343-2007-PA/TC, Exp. N.º 01848-2011-PA/TC, Exp. N.º 00470-2013-PA/TC), se ha indicado que el derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado y adecuado, está compuesto por: 1) El derecho a gozar de

un ambiente equilibrado y adecuado; este implica que las personas deben disfrutar de un ambiente donde todos sus elementos se desarrollen y relacionen de manera armoniosa, y si existe una intervención del ser humano, no debe causar un cambio significativo en la interrelación de esos elementos; y, 2) El derecho a preservar ese tipo de ambiente; el cual impone tanto al Estado como a los particulares, cuyas actividades inciden en el medio ambiente, la obligación de mantener los recursos ambientales en un estado adecuado.

Asimismo, como se menciona en la Sentencia del Expediente N° 3343-2007-PA/TC (analizada en el capítulo III) para cumplir con este derecho, el Estado y los particulares tienen una obligación reaccional, esta implica que deben abstenerse de efectuar cualquier actividad que pueda ocasionar un daño al medio ambiente; y tienen una obligación prestacional, esto significa, que tanto el Estado como los particulares deben mantener o conservar el ambiente equilibrado y en condiciones adecuadas para el desarrollo humano. En ese sentido, dicha posición es compartida por Landa (2017), quien señala que el derecho a gozar de un ambiente adecuado y equilibrado:

(...) impone tanto al Estado como a los privados la obligación de adoptar las medidas de prevención que resulten necesarias y adecuadas para explotar responsablemente el ambiente y los recursos naturales que en él se encuentren, así como, para evitar lesionar, perjudicar o dañar de manera irreparable dicho entorno. De igual manera (...) impone la obligación de reparar las afectaciones al ambiente o, en su defecto, de indemnizar por los daños irreparables que se produzcan. (p.143).

Una de las formas de cumplir y proteger este derecho, es con la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, ya que, con este tipo de actos, se mejora las condiciones ambientales de los lugares donde las empresas desarrollan sus actividades, se busca

conservar y preservar el medio ambiente, y sus recursos naturales; incluso, se puede adquirir ciertos bienes o realizar diversas acciones con el fin de restaurar aquello que fue dañado producto de las operaciones de la empresa.

Por este motivo, el Tribunal Constitucional considera que la responsabilidad social empresarial es una conducta exigible de carácter constitucional. Tal y como indican Córdova y Barrenechea (2013):

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. (p. 367)

De igual modo, Andrade y Cruz (2022) opinan que:

(...) la RSE se perfila como un instrumento de aplicación obligatoria por las empresas porque tutela el derecho al medio ambiente sano y equilibrado. Y, en el Estado Constitucional, todo instrumento que promueva el desarrollo y fortalecimiento de los derechos es obligatorio, de ahí que no se debe dejar a merced y voluntad de las empresas la implementación de medidas relativas a la RSE. (p. 192)

Sin embargo, sostenemos que la Responsabilidad Social Empresarial en su enfoque ambiental es una herramienta que ayudará al cumplimiento y fortalecimiento del derecho a un medio ambiente equilibrado y adecuado; lo cual no significa que tenga que ser necesariamente obligatorio. La posición adoptada se fundamenta en lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia del Expediente N° 0004-2010-PI/TC, donde se interpuso demanda contra una Ordenanza emitida por la Municipalidad Distrital de Punta

Hermosa; la cual disponía que todas las personas de dicho distrito debían pintar de color blanco un 80% de las fachadas de sus viviendas, estableciendo una sanción económica para aquellos que no cumplieran con esa disposición. Ante esto, el Tribunal Constitucional manifestó que, si bien la ordenanza municipal tiene como fin fomentar un medio ambiente sano y equilibrado, estimó que no es necesario obligar a todos los vecinos del distrito a realizarlo e incluso sancionar a aquellos que no lo hagan.

En efecto, el mismo fin (fomento de un medio ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida) puede ser logrado estableciendo que la respectiva acción de pintar de blanco las fachadas exteriores en un 80% sea potestativa o facultativa, instaurando incluso un sistema de incentivos, por ejemplo, determinados beneficios tributarios como el descuento de un porcentaje del pago de arbitrios (...) para quienes voluntariamente realicen tal acción (...) La acción de promover el pintado voluntario de las fachadas exteriores de las casas a cambio de incentivos tributarios es congruente (...) con el deber especial de protección que tiene los poderes públicos respecto de la protección del medio ambiente. (Tribunal Constitucional, 2011, p.14)

Aplicándolo al caso de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, se entiende que se puede conseguir el mismo objetivo (protección, preservación y mantenimiento de un ambiente equilibrado y adecuado) si dichos actos son voluntarios o facultativos, siendo posible establecer un incentivo tributario para aquellas empresas que realicen gastos de RSE; y que este sea de carácter voluntario, no impide que esté acorde con el deber que tienen los particulares y el Estado en el cuidado del medio ambiente. Además, en el Perú al utilizar el término “obligatorio” o “exigible” con la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, se estaría contradiciendo con lo regulado en el artículo 78° de la

Ley N.º 28611, denominada “Ley General del Ambiente”, donde se establece lo siguiente: *“El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa (...)”*. Por otra parte, hasta el momento, en el Perú los actos de responsabilidad social empresarial no son exigibles legalmente, no existe una norma que obligue a las empresas a realizar dichos gastos. Es por esto que, el “Estado busca materializar la realización de la mismas a través de la promoción, fomento, difusión y reconocimiento de la contribución del sector empresarial en la realización de los fines de responsabilidad social” (Mattos, 2018b, p.68).

El mismo autor, Mattos (2018b) reconoce que la RSE: “En el sistema peruano, se le ha identificado como una actividad que es promovida por el Estado (actividad de fomento) y ostenta un carácter voluntario por quien la realiza” (p.88). Dicha posición es compartida por Pulgar (2010), quien opina que: “la responsabilidad social es de naturaleza eminentemente voluntaria (...), aunque ello no significa que no deban dictarse algunas regulaciones especiales que la promociónen, en marcos como el tributario, por citar solo un ejemplo” (p. 223).

Por lo que, con la finalidad de incentivar a las empresas a realizar acciones de RSE, al final de la investigación se tendrá como producto un proyecto de ley donde se regule la responsabilidad social empresarial ambiental como gasto deducible en el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

RESULTADO N.º 03: Según el Tribunal Fiscal, los actos de Responsabilidad Social Empresarial no constituyen meros actos de liberalidad, sino, son instrumentos legítimos

usados para incrementar la rentabilidad de la empresa y mantener la armonía con la comunidad.

DISCUSIÓN DE RESULTADO N.º 03:

En principio, debemos entender que “El liberal es generoso, desprendido, desinteresado, dadivoso. Es liberal aquel que dispone de sus bienes en favor de otros, sin exigir por ello ningún tipo de contraprestación. En este caso la liberalidad es generosidad respecto a los bienes materiales” (Marianelli, 2005, p. 48). Por lo que, la liberalidad es una demostración del desprendimiento de los bienes que son propios para cederlos a terceros sin ningún remordimiento y sin esperar algo a cambio.

A opinión de Benites (2014), el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en distintas resoluciones, tales como las RTF N.º 02675-5-2007 y RTF N.º 09478-1-2013, que la liberalidad es definida como el desprendimiento, la virtud moral o la generosidad que tiene una persona al ceder sus bienes a otra, sin esperar alguna recompensa a cambio.

En el Código Civil peruano de 1984, no se define lo que se debe entender por actos de liberalidad, sin embargo, uno de los contratos típicos de liberalidad más reconocidos es la donación, el cual está regulado en el artículo 1621º del Código Civil: *“Por la donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien”*.

Ahora bien, es importante recalcar que el presente resultado se extrajo de las Guías de Análisis de casos de las resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF N.º 011000-1-2017, RTF N.º 7585-3-2018, RTF N.º 9780-1-2019), donde se concluye que los actos de Responsabilidad Social Empresarial no constituyen meros actos de liberalidad, y ¿por qué no son actos de liberalidad?

La Administración Tributaria ha expresado en algunas resoluciones que los gastos por Responsabilidad Social son instrumentos que permiten a las empresas generar y mantener la fuente productora, siempre que se encuentren sustentados. De igual manera, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado que los gastos por Responsabilidad Social Empresarial configuran una estrategia empresarial y constituyen una visión de hacer negocios con el objetivo de incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus actividades en armonía con la comunidad, debido a que, comprende que este tipo de acciones permiten a las empresas tener un mejor perfil de competitividad y de sostenibilidad empresarial.

Ahora, ¿Por qué el Tribunal Fiscal se pronuncia en el sentido de que los gastos de Responsabilidad Social no son actos de liberalidad? Lo que sucede, es que algunos particulares e incluso la Administración Tributaria (SUNAT) suelen confundir a los gastos de Responsabilidad Social Empresarial como actos donativos u otros actos de liberalidad, pese a que existen remarcadas diferencias. Además, cabe precisar que según el inciso d del artículo 44° de la Ley del IR, se establece que no son deducibles las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, ya sea en dinero o especie, los cuales no cumplan con lo dispuesto en el inciso x del artículo 37° de la Ley del IR. Entonces, si los actos de Responsabilidad Social Empresarial fueran considerados actos de liberalidad, por ende, sería gastos no deducibles para la empresa.

A todo esto, según la doctrina, una de las principales características generales de los actos de liberalidad es la concurrencia de dos elementos. El primer elemento es lo relacionado con el incremento patrimonial que sufre la parte beneficiada, por ejemplo, en el caso de la donación, la parte beneficiada es el donatario. En cambio, el segundo elemento es el finalístico, donde se sostiene que quien entrega el beneficio lo hace con el “espíritu de

liberalidad”, es decir, un desprendimiento sin sujeción ni beneficio, en el caso de la donación, este elemento lo debería tener el donante. De modo que, ante la posición que asume el Tribunal Fiscal, y la cual también compartimos, los actos de Responsabilidad Social Empresarial son diferentes a los actos de liberalidad, por las siguientes razones:

Primero, los actos de liberalidad nacen a consecuencia de un fin filantrópico, un interés desinteresado, solo con el objetivo de brindar apoyo a alguien o una comunidad. En cambio, la Responsabilidad Social Empresarial nace de la voluntad de la empresa en contribuir a la sociedad para que esta pueda realizar actividades que sean sostenibles en el tiempo. Supongamos que una empresa brinda una capacitación del sembrado de árboles de pino y a su vez les obsequia fertilizantes. El fin de la empresa no es solo entregar el fertilizante, sino, el objetivo principal de la empresa es que las personas se interesen y siembren árboles, para contribuir con la arborización de la zona, ya que, se debe entender que “Las plantas son el pulmón del planeta”.

Segundo, “Los actos de liberalidad propician un conjunto de relaciones de reciprocidad, en los que se transmite más que una mercancía: un significado como es el amor, la amistad, la solidaridad, la fraternidad, etc. Se trata de un acto totémico, con un significado mágico” (Bautista, 2022, p. 92). Mientras que, al realizar actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, el empresario potencialmente puede incrementar su rentabilidad, debido a que, actualmente el interés de los consumidores o usuarios ha aumentado en establecer relaciones económicas con empresas socialmente responsables, ya que así sienten que están más conectados con la sociedad.

Tal como sugiere Trillo et al. (2023), las acciones de Responsabilidad Social Empresarial no deben ser vistas como acciones filantrópicas, “(...)”, más bien debe ser un acto sujeto a una política organizacional, capaz de responder a situaciones de catástrofes sanitarias

y a otras de naturaleza ambiental o social” (p. 490). Además, según Benites (2014), los gastos de Responsabilidad Social Empresarial no necesariamente están relacionados con la generosidad de las empresas, “sino que éstas esperan una contraprestación: un mejor ambiente en donde desenvolverse, evitar conflictos, mejorar la zona, situaciones todas que permiten que su actividad se realice de mejor manera y hasta disminuyendo algunos costos” (Benites, 2014, p. 247).

RESULTADO N.º 04: A diferencia de otros países (Colombia, Venezuela, Chile, Cuba y España), Perú no tiene un incentivo tributario para que las empresas que realicen acciones de Responsabilidad Social Empresarial puedan deducirlo en la determinación del Impuesto a la Renta.

DISCUSIÓN DE RESULTADO N.º 04:

En virtud del artículo 67º de la Constitución peruana, el Estado está comprometido en promover el uso sostenible de los recursos naturales, así como, incentivar a cumplir con la Política Nacional del Ambiente. Asimismo, conforme el artículo 78º de la Ley N.º 28611, denominada “Ley General del Ambiente”; el Estado debe promover, difundir y facilitar la adopción voluntaria de políticas de Responsabilidad Social Empresarial. Ante este comentario, cabe cuestionarse ¿existe algún dispositivo normativo que incentive a las empresas a realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial? Y, la respuesta es no, no tenemos algún marco normativo que difunda, o por lo menos, incentive a las empresas a realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial. Ante este comentario, consideramos importante citar algunos aportes y avances que han tenido otros países en incorporar dentro de su ordenamiento jurídico algunos incentivos tributarios en materia ambiental.

Figura 9: Análisis Comparativo de los incentivos tributarios en materia ambiental en otros países

PAIS	FUNDAMENTO JURÍDICO	INCENTIVO TRIBUTARIO
Colombia	Artículo 333° de la Constitución Colombiana: “(...) La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial (...)”.	En el artículo 255° del Decreto N.º 624-1989, denominado Estatuto Tributario se tiene contemplado como supuesto de deducción, las inversiones sobre control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.
República Bolivariana de Venezuela	Artículo 127° de la Constitución Política de Venezuela: “Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. (...) Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.”	En el artículo 27° parágrafos duodécimo de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (Decreto N.º 2163-2015) publicada el 30 de diciembre de 2015, se establece que: “También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente (...)” Mientras que, el décimo tercero parágrafo del artículo 27° del mismo cuerpo legal, refiere que las liberalidades y donaciones no deben sobrepasar: “el diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.)”
Chile	- El inciso 8 del artículo 19° de la Constitución chilena asegura que toda persona debe gozar de: “El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación. Es deber del Estado velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza.” - El artículo 1° de la Ley N.º 19300, nombrada como “Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente”, regula: “El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, la protección del medio ambiente, la preservación de la naturaleza y la conservación del patrimonio	El 24 de febrero de 2020 mediante la Ley N.º 21.210, Ley de Modernización Tributaria, se introdujo al ordenamiento fiscal, el inciso 13 del artículo 31° del Decreto Ley N.º 824 del año 1974, el cual regula el Impuesto a la Renta, regulando lo siguiente: “Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales (...) 13. Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, (...) También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el

	ambiental se regularán por las disposiciones de esta ley (...)"	titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental (...) y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente"
Cuba	Artículo 16° de la Constitución de Cuba: "La República de Cuba promueve la protección y conservación del medio ambiente y el enfrentamiento al cambio climático, que amenaza la sobrevivencia de la especie humana, sobre la base del reconocimiento de responsabilidades comunes, pero diferenciadas; el establecimiento de un orden económico internacional justo y equitativo y la erradicación de los patrones irracionales producción y consumo".	Los incisos k y q del artículo 88° de la Sección Sexta de las Partidas deducibles, del Capítulo I, del Título II del Impuesto sobre Utilidades regulado en la Ley N.º 113 del año 2012, establece que son deducibles: "(...) k) las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que tengan por finalidad evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, evitar o reducir las cargas contaminantes vertidas a las aguas o, favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto, a efectos medioambientales, de los residuos industriales; (...) q) la reserva financiera para los gastos derivados de la protección del medio ambiente que están obligados a crear los concesionarios de actividad minera (...)".
España	- Artículo 45° de la Constitución Española: "1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo (...)". - Artículo 39° de la Ley N.º 2/2011, Ley de Economía Sostenible: "1. Con el objetivo de incentivar a las empresas, organizaciones e instituciones, (...) a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, las Administraciones Públicas mantendrán una política de promoción de la responsabilidad social, difundiendo su conocimiento y las mejores prácticas existentes (...)".	Anteriormente, España contaba con una "Deducción por inversiones medioambientales", aprobada mediante el Real Decreto Legislativo N.º 4/2004, que fue publicado el 11 de marzo de 2004. Sin embargo, dicho incentivo fue derogado mediante la reforma tributaria presidida con la Ley N.º 27/2014 de fecha 27 de noviembre del 2014, debido a que el legislador español sostuvo que ya no era necesario mantener un incentivo tributario sobre inversiones medioambientales, porque en algunas ocasiones se consideraba obligatoria.

Perú	<p>- Artículo 2° inciso 22 de la Constitución Política del Perú: “Toda persona tiene derecho: (...) 22. A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.”</p> <p>- Artículo 78° de la Ley General del Ambiente, Ley N.º 28611: “El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa (...)”</p>	No regula un incentivo tributario para gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.
------	--	--

Por ejemplo, Colombia, específicamente en el artículo 333° de su Carta Magna establece que las empresas tienen una función social, la cual debe ser fortalecida por las acciones del Estado. Además, la Corte Constitucional colombiana ha expresado en diversa jurisprudencia, que las acciones de Responsabilidad Social Empresarial son una forma de autorregulación de las empresas, porque se comprometen a promover algún beneficio social que trasciende del simple cumplimiento de la norma mercantil. Asimismo, en el artículo 255° del Estatuto Tributario colombiano se tiene contemplado como supuesto de deducción, las inversiones sobre control, conservación y mejoramiento del medio ambiente siempre que se encuentren certificadas por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales. Producto de esta normativa, en los últimos años, ha existido un aumento en el porcentaje de empresas que realizan acciones responsables y sostenibles, por ejemplo: “El porcentaje de las acciones para mitigar los impactos del negocio (77%) aumentó significativamente desde 2015 cuando no superaba el 50%. También, las acciones de las empresas en ese ámbito se concentran en las áreas de medio ambiente (64%) y educación (46%)” (Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, 2017, p. 4).

Uno de los puntos más resaltantes del país de Colombia, es que la Corte Constitucional ha establecido que los actos de Responsabilidad Social Empresarial son voluntarios, y

que trascienden de su labor comercial. Además, se puede rescatar de este país, que no basta con realizar inversiones sobre control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, sino que, también deben estar certificadas por la máxima autoridad de licencias ambientales. Esta condición que impone Colombia, puede ser una gran alternativa que puede estudiar el Perú para adoptarla, ya que, se puede considerar como un requisito de acreditación, para cumplir con el principio de fehaciencia del gasto.

Por otro lado, en Venezuela, pese a estar bajo el gobierno de Nicolas Maduro¹¹, existe una disposición normativa tributaria mediante la cual se establece que los gastos realizados por Responsabilidad Social son deducibles hasta el 10% siempre que la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias y 8% cuando el contribuyente exceda de la renta neta de diez mil unidades tributarias, ello conforme a los párrafos duodécimo y decimotercero del artículo 27° de la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

A diferencia de otros países, Venezuela específicamente señala que los gastos de Responsabilidad Social Empresarial son deducibles, sin embargo, incurre en el error de confundir dichos gastos con liberalidades o donaciones. A pesar de esto, este supuesto de deducción puede ser incorporado en la legislación peruana, siempre y cuando, sea regulado de manera distinta a la donación. Asimismo, se debe tener en cuenta, que la regulación de un incentivo tributario, va de la mano de la promoción de un desarrollo sostenible por parte del Estado, con el objetivo que más empresas se interesen por realizar acciones de RSE.

¹¹ Presidente de la República Bolivariana de Venezuela, y a quien se le acusa de haber ocasionado grandes problemas económicos (ciclo de hiperinflación), y que fue investigado por la Corte Penal Internacional por crímenes de lesa humanidad.

En el caso de Chile, durante el gobierno del presidente Sebastián Piñera, se instituyó el Consejo de Responsabilidad Social para el Desarrollo Sostenible mediante el Decreto Ley N.º 060 en el año 2013. Posteriormente, en el año 2020, se promulga la Ley N.º 21.210, Ley de Modernización Tributaria donde se introdujo significativos cambios, incluyendo la incorporación del inciso 13 del artículo 31º del Decreto Ley N.º 824 de 1974, estableciendo que eran deducibles los gastos asumidos por el contribuyente al dar cumplimiento a las medidas, exigencias y/o compromisos ambientales, o cuando impliquen un beneficio permanente para la comunidad. A consecuencia de ello, se estima que las empresas chilenas han logrado posicionarse entre los 10 mejores países donde los consumidores valoran las acciones de Responsabilidad Social Empresarial, conforme a la investigación realizada por AIM y WIN, en noviembre de 2022.

De lo expuesto acerca de Chile, se debe rescatar que el legislador fue bastante específico sobre los gastos deducibles, los cuales pueden provenir de medidas, exigencias y condiciones ambientales, de compromisos ambientales, o cuando se incurren en gastos que se realicen en beneficio de la comunidad, además, estableció condiciones para que dichas deducciones sean aceptadas. De modo que, esta referencia normativa es importante, porque el Perú puede adoptarla, para que, el contribuyente conozca en qué situaciones los gastos serían deducibles y los documentos que puede presentar para cumplir con el requisito de fehaciencia.

Por otra parte, el país de Cuba, bajo un marco legal sustentado en la equidad, la solidaridad y el bienestar colectivo e individual, ha promovido acciones sostenibles a través de investigaciones realizadas en la Academia de Ciencias de Cuba (ACC), asimismo, tiene regulado como deducción, los gastos sobre acciones sostenibles o de protección del medio ambiente en los incisos k y q del artículo 88º de la Sección Sexta

de las Partidas deducibles, del Capítulo I, del Título II del Impuesto sobre Utilidades regulado en la Ley N.º 113 del año 2012. Si bien es cierto, Cuba no tiene una regulación exacta sobre las acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, sin embargo, al establecer ese incentivo tributario, se destaca la importancia de realizar acciones para la protección y cuidado del medio ambiente, ya que, mediante estas, las empresas pueden reducir la contaminación atmosférica y del agua, pueden realizar un correcto tratamiento de los residuos; posición que puede ser compartida por otros países.

Por otro lado, desde el continente europeo, se ha considerado a España como uno de los países donde el desarrollo sostenible es un pilar. A nivel tributario, desde el año 2004 (mediante el Real Decreto Legislativo N.º 4/2004 del 05 de marzo de 2004) se estableció que era deducible las inversiones medioambientales, según el artículo 39º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, durante el auge de las iniciativas de desarrollo sostenible, se emitió la Ley N.º 02/2011 de fecha 04 de marzo de 2011, donde se introdujo un marco legal que promueve a la Responsabilidad Social, invitando a las empresas a compartir sus informes sobre el desarrollo de las políticas de responsabilidad social y brindando un reconocimiento a aquellos que voluntariamente desean ser reconocidos como empresas socialmente responsables, siempre que el Consejo Estatal de Responsabilidad Social Empresarial lo determine.

Posteriormente, sucede un cambio radical en la legislación tributaria española, ya que, mediante la Ley N.º 27/2014 de fecha 27 de noviembre del 2014, el legislador español decide derogar el supuesto de deducción que promovía los actos de Responsabilidad Social Empresarial a través de las inversiones ambientales, sustentándose que en el ordenamiento jurídico español existen diversas iniciativas de Responsabilidad Social

Empresarial, ocasionando que las empresas estén obligadas a realizarlas y convirtiéndose en innecesario la deducción al Impuesto sobre Sociedades.

Tal como se ha expuesto en líneas superiores, España tuvo un cambio radical en su legislación, y comprendemos el argumento del legislador español de derogar su incentivo a las inversiones ambientales, porque consideraba que existían muchas medidas de promoción de responsabilidad social que tornaban ser obligatorias. Sin embargo, la realidad peruana es distinta, ya que, en el país los actos de Responsabilidad Social Empresarial son voluntarios y no existen iniciativas para su promoción. Además, la razón de ser de los incentivos tributarios es estimular a los contribuyentes a realizar determinadas acciones, de modo que, es razonable que el legislador peruano analice si debe introducir los gastos de RSE como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

En consecuencia, después de haber examinado el contexto tributario y el fundamento constitucional de los incentivos tributarios en materia ambiental provenientes de otros países cercanos a Perú (Colombia, Venezuela, Chile, Cuba y España), corresponde añadir que hoy en día, las empresas se interesan más por ser socialmente responsables con su comunidad y por cumplir los Objetivos Principales de la Agenda al 2030. Aunado a ello, es importante revelar que es posible establecer iniciativas que promuevan las acciones socialmente responsables, tal como, se propone en la presente investigación, incorporar a los gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Y, ¿por qué una deducción tributaria?

En primer lugar, la tributación es una herramienta útil para encaminar el comportamiento de las empresas hacia un fin. En el caso de los gastos de Responsabilidad Social

Empresarial Ambiental, la finalidad es la preservación del medio ambiente. Por lo que, una deducción implica ser un incentivo tributario calificado como un gasto fiscal, “(...) generalmente se definen como la pérdida estimada de ingresos por parte de un gobierno que resulta de dar exenciones o preferencias fiscales a una determinada categoría de contribuyentes o actividad” (International Budget Partnership, s.f., p. 4). Prácticamente, un gasto fiscal o tributario es aquel desmedro que asume el Gobierno, debido a que, renuncia a recaudar los ingresos tributarios, para que sean usados por el sector privado en un fin específico.

Si bien los gastos tributarios pueden traducirse en distintas maneras (exenciones, deducciones, créditos fiscales o tasas diferenciadas). A opinión de Uribe (2016), los gastos tributarios persiguen distintos objetivos, algunos son plenamente sociales, económicos y ecológicos; así como el que se pretende proponer como producto de la presente investigación, la deducción a los gastos por Responsabilidad Social Empresarial Ambiental persigue un fin ecológico, ya que esta medida, potencialmente podría traer como ventaja: 1) Influir en el comportamiento de los stakeholders (partes interesadas) para que realicen acciones a favor del medio ambiente. 2) Al realizar dichas acciones, se está promoviendo el desarrollo sostenible, y, por ende, se da cumplimiento a los objetivos planteados en el Plan Nacional del Ambiente al 2030.

RESULTADO N.º 05: La Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría impacta de forma positiva y negativa en la sociedad, en la empresa y en el Estado.

DISCUSIÓN DE RESULTADO N.º 05:

La Responsabilidad Social Empresarial desde el enfoque ambiental es una institución relativamente nueva, por tanto, su implementación como gasto deducible del Impuesto a

la Renta de Tercera Categoría podría comprometer distintos factores, ya sean favorables o no, en mérito a ello, se expone lo siguiente:

a. Factores positivos para la sociedad y el Estado

- Previene conflictos de las comunidades aledañas.

Como manifiesta Fernández (2015), entre la empresa y la comunidad existe una relación de dependencia: “Por una parte las empresas proveen a esos núcleos con puestos de trabajo, actividad económica e ingresos (por sus obligaciones tributarias. Pero, por otra parte, el entorno local ofrece mano de obra, espacios e infraestructuras” (p. 13).

Asimismo, es importante resaltar que las empresas y las comunidades aledañas sufren las deficiencias de la mala, y hasta, ausente gestión del Estado, ocasionando que carezcan de servicios básicos (agua, saneamiento, salud, educación o entre otros). Lamentablemente, ante este tipo de situaciones, las empresas han jugado un rol relevante porque han logrado suplir algunas necesidades, pese a que, ello constituye una obligación del Estado. Y, ¿por qué es lamentable? Sucede que, el Estado se conforma y le es más fácil que las empresas asuman el rol de proveer, porque supone que las empresas tienen la capacidad económica para afrontar los problemas que exige la comunidad.

Si bien es cierto, algunos problemas como los conflictos medioambientales, son consecuencia del desenvolvimiento de las actividades empresariales; las necesidades en salud, trabajo o educación no son problemas que deben asumir las empresas, sin embargo, en muchas ocasiones las asumen como propias porque la comunidad las demanda.

Ahora bien, los conflictos medioambientales pueden prevenirse con acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, puesto que, en menor o mayor grado, el sector empresarial intentará resolver aquellos problemas o inquietudes que tiene la comunidad, así como, sugiere Minaya (2016): “(...) la RSE puede prevenir los conflictos sociales, si se aplica antes de que ocurran este tipo eventos y antes de la instalación de los proyectos en las comunidades o poblaciones” (párr. 11).

- Mejora el clima laboral y la productividad.

En un estudio denominado “La influencia de la RSE en la gestión de personas: buenas prácticas” realizado por el Instituto de Innovación Social de ESADE e ISS Iberia concluyó que: “La política de responsabilidad social de las compañías aumenta la motivación, la productividad y el sentimiento de pertenencia de sus equipos, refuerza la atracción y retención del talento, a la vez que mejora el clima laboral” (Revista Haz, 2019, párr. 2). Así pues, esta conclusión es coherente con la Responsabilidad Social Empresarial porque busca el compromiso del trabajador con la empresa y su comunidad. Supongamos que un trabajador brinde servicios a una empresa socialmente responsable, quizá valorará mejor su entorno laboral porque sentirá que la gestión de la empresa es más efectiva y comprometida con su entorno.

- Mejora las condiciones medioambientales.

Es cierto que, no es posible pedir a las empresas que reduzcan el 100% de su afectación al medio ambiente, debido a que, es inevitable consumir recursos naturales, emitir gases contaminantes o generar desechos, pero sí puede promover

que la sociedad tenga una cultura ambiental, y por lo menos, la empresa logre prevenir los riesgos, promoviendo reciclar, reusar, o reducir los agentes contaminantes.

Por ejemplo, una acción de responsabilidad social puede darse al “(...) educar en valores en el reciclaje de plásticos y el uso de alternativas, eliminando de sus procesos el uso de plásticos o ciertos contaminantes que acaban llegando al mar, (...) o invirtiendo en nuevas tecnologías e innovaciones para protegerlo” (De La Torre, 2018, p. 33). De tal modo, existen diferentes formas de proteger al medio ambiente, a pesar de que, algunas puedan ser pequeñas o grandes acciones, finalmente lo que importa es que todas influyen positivamente en la sociedad.

- Mantiene el respeto a los derechos humanos, sobre todo, al cuidado del medio ambiente.

La razón de porqué las empresas deberían realizar acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental se debe más a una exigencia ética, y a una evidente complementariedad con los Derechos Humanos. Según Antacli (2016), mientras que, la Responsabilidad Social Empresarial se preocupa por promover el desarrollo sostenible, los Derechos Humanos simbolizan el respeto y protección de la libertad, del bienestar y de la dignidad humana.

Por ello, al realizar actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, las empresas estarían actuando en función del Derecho Humano a tener un medio ambiente saludable, ya que realizarán acciones para prevenir o abordar los problemas medioambientales que aqueja la población, tales como, la contaminación, el cambio climático o la pérdida de la biodiversidad.

- Contribuye al desarrollo sostenible

Las empresas al realizar actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental contribuyen al desarrollo sostenible y ayudan a alcanzar los 17 objetivos plasmados en la Agenda 2030. Para Ormaza et al. (2020): “Las organizaciones empresariales pueden aportar significativamente con la consecución de los ODS a través de la implementación de acciones de Responsabilidad Social Empresarial” (p. 7).

Por ejemplo, adquirir insumos agrícolas para la preparación y tratamiento de las tierras para el sembrío de las plantas, contribuye a cumplir con el objetivo 15 de la Agenda 2030, ya que, dicha acción permitirá salvaguardar y conservar los ecosistemas terrestres, así como, restaurar y rehabilitar las tierras y los suelos; a la vez, se fomenta un crecimiento económico que sea respetuoso con el medio ambiente (objetivo 8 de la Agenda 2030). Otro caso, sería uno de los analizados en la Guía, en donde, la empresa solicitaba deducir los gastos por la construcción de una línea de conducción de agua; con ese proyecto se beneficiarán tanto las generaciones presentes como futuras de las comunidades aledañas, además, de contribuir al logro del objetivo 6 de la Agenda 2030, que se enfoca en garantizar que todas las personas puedan acceder al agua potable.

Al mismo tiempo, los actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental apoyarán a alcanzar los objetivos prioritarios plasmados en la Política Nacional del Ambiente para el año 2030.

b. Factores positivos para la empresa

- Mejora la reputación de la empresa.

“El intercambio comercial y la competitividad, en el contexto de la globalización, presentan niveles de exigibilidad cada vez mayores, en la cual la imagen

corporativa y la reputación¹² (...) pasa a jugar un papel consustancial al éxito mismo de las empresas” (Vargas, 2006, p. 27). Por ello, es importante que las empresas reflexionen sobre adoptar la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental dentro de su gestión, ya que podrán tener una reputación corporativa amigable con la sociedad, que al fin de cabo puede influir frente al consumidor, así como expresó el CEO del Grupo Croslan, Willar Manrique: “(...) El 68% de los peruanos estarían dispuestos a pagar más para conseguir un producto que sea saludable para el medioambiente” (Antara, 2023, párr. 7), y esta afirmación resulta importante, porque incentivaría a que ese esfuerzo que realiza el empresario en ser socialmente responsable sea valorado por el consumidor.

La Asociación de Investigadores de Mercado y Opinión Pública (2023), difundió la noticia sobre la investigación realizada por Activa Research y WIN Internacional que involucró a 29 739 entrevistas en 36 países diferentes, donde se obtuvo como resultado que el 58% de los consumidores, en el Perú, al momento de decidir la compra de un bien, prefieren darle importancia a las empresas que realicen acciones de Responsabilidad Social Empresarial.

- Que la empresa sea más atractiva para algunos inversores.

Así como, sostiene Fernández (2015), la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental “permite simultáneamente reducir costes, burocracia e incrementar la calidad. Es importante que las políticas responsables defendidas por la empresa

¹² Es oportuno mencionar la diferencia que existe entre “Imagen corporativa” y “Reputación Corporativa”. El primero consiste en percepciones de los usuarios de manera más efímera, debido a que se construye en pequeños periodos de tiempo, y cambia relativamente fácil. Mientras que, la Reputación corporativa o empresarial es aquella que se basa en los resultados del comportamiento corporativo y se construye en periodos más prolongados, asimismo, impacta prioritariamente en los stakeholders de manera más profunda y consolidada.

principal sean a su vez seguidas por sus socios, para así garantizar una actuación responsable en toda la cadena de valor” (Fernández, 2015, p. 13). Incluso, esta posición se puede sostener con el contenido del artículo titulado “Where ESG Fails” de los autores Porter, Kramer, Serafeim (2019), quienes refirieron:

Los inversores pueden optar por ganar dinero de manera que contribuyan a una comunidad más saludable, más próspera y sostenible, o pueden optar por extraer rentas de formas socialmente destructivas. Hasta ahora, las obligaciones de responsabilidad social se han impuesto a las empresas, no a los accionistas. Sin embargo, los propios inversores tienen una responsabilidad social. (párr. 57)

De tal manera, hoy por hoy, las estrategias empresariales enfrentan un gran reto, el cual consiste en construir un modelo de negocio rentable e innovador teniendo en cuenta políticas medioambientales, sociales y propiamente económicas. Además, la dirección de la empresa no solo es promovida por los CEOs; los inversores al decidir inyectar capital al negocio de la empresa, también, asumen un compromiso, determinar si quieren ser parte una corporación socialmente responsable.

- Reciben reconocimiento y/o distintivos sobre responsabilidad social empresarial.

Así como, un trabajador siente dicha cuando recibe un reconocimiento por el aporte que brinda a la organización, de igual manera, ese vínculo puede reflejarse cuando las empresas reciben un reconocimiento al esfuerzo y sacrificio que realizan día con día, por conseguir ser socialmente responsables, y lograr ser ejemplo y guía para otras empresas que deseen emprender ese camino. Por ejemplo, a nivel peruano, el programa “Perú Sostenible” teniendo en cuenta los indicadores del Global Reporting Initiative (GRI) y los Objetivos de Desarrollo Sostenible

propuesto por las Naciones Unidas, otorga el “Distintivo Empresa Socialmente Responsable” a las corporaciones empresariales comprometidas con el país, sobre todo, en tres aspectos: ambientales, sociales y de gobernanza.

c. *Factores negativos para la empresa*

- Desarrollar acciones de responsabilidad social difiere del fin lucrativo que persiguen las empresas.

Es indudable que las empresas nacen por el fin de lucrar, de conseguir una utilidad, y eso no es algo egoísta porque ¿cómo se movería la economía? ¿Bastaría con los movimientos mercantiles unipersonales? Pues bien, así como las empresas se preocupan por generar ingresos, también deberían inquietarse por realizar acciones de responsabilidad social empresarial, ya que dicha actividad debería ser algo habitual, ser parte integral del quehacer comercial. Sin embargo, es importante mencionar que una empresa socialmente responsable puede considerarse costosa, debido a que, deberá destinar un monto de dinero para cubrir aquellos gastos de las acciones de RSE, además, es incierto si se obtendrá beneficios o ingresos futuros, a consecuencia de ser socialmente responsable.

- A largo plazo, las acciones de responsabilidad social empresarial pueden significar una pérdida.

El CEO del Grupo Croslan, Willar Manrique, en su oportunidad, expresó “(...) es responsabilidad de quienes dirigimos empresas optar, cuando está disponible, implementar acciones que sean coherentes y sustentables. Eso incluso puede afectar la rentabilidad, por lo que sacrificar parte de ella exige compromiso” (Antara, 2023, párr. 7). Esta frase nos trae a colación, que realizar acciones de RSE

son voluntarias, y se entiende que es decisión de la gestión de la empresa determinar si debe implementar esta estrategia en su quehacer cotidiano, ya que puede implicar un sacrificio económico, que potencialmente puede resultar atractivo o no, a sus consumidores e inversores.

d. Factores negativos para el Estado

- Los gastos deducibles resultan ser un sacrificio para el Estado.

La suposición de implementar la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como un gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría sería catalogada como un “gasto tributario”, ¿y esto qué significa? Bueno, un gasto tributario puede ser entendido como un desmedro para el Estado, ya que este postergaría, reduciría, o en todo, dejaría de percibir el ingreso tributario de algún impuesto. Además, un gasto tributario puede ser un beneficio o incentivo tributario, constituido con el fin de apoyar financieramente a algunos particulares, a través de las exoneraciones, las tasas reducidas, las deducciones o los créditos fiscales.

Según el Marco Macroeconómico Multianual del año 2022, el total de los gastos tributarios representó el 2% del PBI peruano, monto que podría ser comparable al presupuesto asignado al sector salud. Según CooperAcción (2023): “Los mayores gastos tributarios están vinculados a exoneraciones de impuestos a la venta e importación de productos agrícolas, prestación de servicios educativos, exoneración del IGV en la Amazonía, entre otros” (párr. 6). Es oportuno advertir que, aproximadamente 200 gastos tributarios subsisten en la legislación tributaria, pese a que, existen disposiciones normativas que limitan la temporalidad de aplicación de aquellos gastos tributarios.

V. CONCLUSIONES

1. La implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es viable en el Perú, debido a que, ese tipo de gastos contribuyen potencialmente a generar ingresos gravados o a mantener la fuente productora de renta, esto es, cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Es errada la posición del Tribunal Constitucional de considerar a los actos de Responsabilidad Social Empresarial en su enfoque ambiental como una conducta exigible de carácter constitucional, porque, en el Perú, los actos de Responsabilidad Social Empresarial son de carácter voluntario y el Estado tiene el deber de promover o fomentar a las empresas a que realicen dichas prácticas.
3. Para el Tribunal Fiscal, la Responsabilidad Social Empresarial no debe ser confundida con la donación ni con otros actos de liberalidad, ya que, estos últimos solo cumplen con una función filantrópica, en cambio, los gastos de Responsabilidad Social Empresarial deben ser entendidos como una estrategia empresarial cuyo fin es incrementar la rentabilidad de las empresas y mantener la armonía con la comunidad y el Estado.
4. En los países de Colombia, Venezuela, Chile y Cuba se regulan incentivos tributarios en materia ambiental, los cuales tienen como ventajas: 1) influir en el comportamiento de los stakeholders (partes interesadas) para que realicen acciones a favor del medio ambiente, y 2) promover el desarrollo sostenible.
5. El Estado Peruano no cumple con su deber de promover, difundir y facilitar la adopción voluntaria de políticas de Responsabilidad Social Empresarial, el cual se encuentra regulado en el artículo 78° de la Ley General del Ambiente (Ley N.° 28611), debido a

que, actualmente no hay iniciativas sociales ni tributarias que impulsen a realizar acciones socialmente responsables y que sean atractivas para el sector privado.

6. La Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría impacta más de forma positiva que negativa en la sociedad, en la empresa y en el Estado; debido a que, ayuda a la prevención de conflictos con la comunidad, mejora las condiciones medioambientales, mejora la reputación de la empresa, y a la vez contribuye al desarrollo sostenible.
7. Todo gasto deducible en el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría debe tener en cuenta los criterios deducibilidad, tales como: el principio de causalidad, la fehaciencia, el devengo, la formalidad y los límites expresos en la norma; a fin de evitar ser reparados por la Administración Tributaria.
8. En el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador peruano ha incorporado supuestos de deducción que no cumplen con el principio de causalidad, ya que, estima que influirán en las decisiones empresariales, logrando cubrir necesidades de naturaleza social, económica y tecnológica. Siendo alguno de ellos: los gastos por las remuneraciones de las personas con discapacidad, los gastos por la donación de alimentos y los gastos reconocidos por la realización de proyectos científicos, tecnológicos e innovación.

VI. RECOMENDACIONES

1. Los legisladores deberán considerar la Propuesta Legislativa (Anexo 1) formulada en la presente investigación, a fin de implementar como supuesto de deducción en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta a los gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.
2. Al ser los actos de Responsabilidad Social Empresarial de carácter voluntario, los operadores de justicia deberán evitar relacionar a la Responsabilidad Social Empresarial con los términos “exigible” y “obligatorio”.
3. La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal deberán evitar confundir a la Responsabilidad Social Empresarial con otros actos de liberalidad, específicamente, con la donación.
4. El Estado Peruano deberá fomentar acciones socialmente responsables desde un enfoque ambiental; para que las empresas adopten medidas preventivas o minimicen los impactos que ocasionan sus actividades frente a la comunidad y el medio ambiente.
5. El Estado Peruano deberá cumplir con su rol de promover, difundir y facilitar la adopción voluntaria de políticas de Responsabilidad Social Empresarial, dispuesto en el artículo 78° de la Ley General del Ambiente (Ley N.º 28611), con el fin de incentivar al sector privado a que realice acciones socialmente responsables.
6. Los contribuyentes deben ser diligentes al declarar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, verificando que los gastos cumplan con los criterios de deducibilidad (el principio de causalidad, la fehaciencia, el devengo, la formalidad y los límites expresos en la norma, según corresponda), a fin de evitar ser reparados por la Administración Tributaria.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y VIRTUALES

LIBROS Y ARTÍCULOS EN FORMATO FÍSICO

Alva, M. (2009). El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. *Actualidad Empresarial*, (197), 1-30.

Alva, M. (2012). El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación. *Actualidad Empresarial*, (249), 1-30.

Alva, M., Effio, F. y Valdiviezo, J. (2023). *Impuesto a la Renta 2022-2023. Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2022. Personas jurídicas y personas naturales*. Instituto Pacífico S.A.C.

Alva, M., Ramos, G., Reyes, V., Mamani, Y., Basilio, C., Effio, F., García, J. y Valdiviezo, J. (2019). *Cierre contable y tributario 2019*. Instituto Pacífico S.A.C.

Aranzamendi, L. (2013). *Instructivo teórico-práctico del diseño y redacción de la Tesis en Derecho*. GRIJLEY.

Aranzamendi, L. y Humpiri, J. (2021). *Ruta para hacer la tesis en Derecho*. GRIJLEY.

Arias, P. y Abril, R. (2019). *Manual práctico del impuesto a la renta empresarial*. Gaceta jurídica S.A.

Bahamonde, M. (2012). *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta. Personas naturales y empresas*. Gaceta Jurídica S.A.

Bernal, J. (2020). *Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2019-2020*. Instituto Pacífico S.A.C.

Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario. Reflexiones*. Jurista Editores E.I.R.L.

- Caravedo, B. (2011). Desarrollo sostenible, ética, filantropía y responsabilidad social. En A. Vives y E. Peinado (Eds.), *La Responsabilidad Social de la Empresa en América Latina* (pp.29-44). Fondo Multilateral de Inversiones del Banco Interamericano de Desarrollo.
- Carrasco, L. (2013). *Aplicación práctica de la obligación tributaria*. Estudio Carrasco Buleje Asesoría y Consultoría S.A.
- De Barros, P. (2003). *Tratado de derecho tributario*. Palestra Editores.
- De Barros, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Editora y librería jurídica Grijley E.I.R.L. (24 ed.)
- Esquivel, J., García, D., Geldres, R., Navarrete, J., Pasco, A., Roca, O., Tomaylla, M., Torres, M. y Torres, M. (2013). *Diccionario Civil*. Gaceta jurídica S.A.
- Martos, A., Cortés, F. y Jiménez, D. (2022). *Hacia el desarrollo sostenible del sector agroalimentario: Orientación a las prácticas de responsabilidad social e implicaciones en el desempeño empresarial*. Editorial Universidad de Almería.
- Noguera, I. (2014). *Guía para elaborar una tesis de derecho*. GRIJLEY.
- Ñaupas, H., Mejía, E., Novoa, E. y Villagómez, A. (2014). *Metodología de la investigación cuantitativa- cualitativa y redacción de la tesis (4ª ed.)*. Ediciones de la U.
- Peña, D. (2019). *Responsabilidad social empresarial en el sector turístico*. Ecoe Ediciones.
- Peralta, C. (2015). Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias jurídicas*, (138), 89-134

- Picón, J. (2019). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o la perdí yo* (6.^a ed.). Dogma Ediciones.
- Reig, E. (2001). *Impuesto a la Ganancias*. Ediciones Macchi.
- Rivas, F. (2014). *Diccionario de Investigación Científica Cualitativa y Cuantitativa*. CONCYTEC.
- Robles, C. (2018). *La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo editorial.
- Rodriguez, R. (1998). *Derecho Fiscal*. (2.^a ed.). Oxford University Press
- Rubio, M. y Arce, E. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial PUCP
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo editorial.
- Ruiz de Castilla, F. (2021a). *Derecho tributario Peruano. Principios y Fundamentos* (Vol.1). Palestra Editores.
- Ruiz de Castilla, F. (2021b). *Derecho tributario Peruano. Impuesto a la Renta*. (Vol. 2). Palestra Editores.
- Ruiz de Castilla, F. (marzo de 2009). *Impuesto a la Renta: Sujetos domiciliados en el Perú (Parte I)*. *Actualidad Empresarial*, (179), 5-8.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario* (2.^a ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

DOCUMENTOS VIRTUALES

Acevedo, J., Zárate, R. y Garzón, W. (2014). Estatus jurídico de la responsabilidad Social Empresarial (RSE) en Colombia, *Dikaion*, 22(2), pp. 303-332.
<https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/3258/3458>

Acevedo, R. (2022, 08 de agosto). Encuesta Cadem: ¿Cuáles son las principales preocupaciones de los chilenos y qué consecuencias traen?
<https://map.conectamedia.cl/index.php/clippingNews/view?id=26605883&email=288504&fromemail=1>

Acosta, T. (2019). *Tributación del Impuesto a la Renta sobre las ganancias provenientes de actos ilícitos: una propuesta de no sujeción* [Tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio de Tesis USAT.
https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/2540/1/TL_AcostaRiveraTatianaInes.pdf

Altamirano, A. (2004). El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario. *Derecho & Sociedad*, (22), pp. 314-346.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16789>

Andrade, C. y Cruz, O. (2022). Responsabilidad social empresarial una estrategia para promover y garantizar la protección del derecho fundamental al medio ambiente sano y equilibrado. *Revista De Derecho Ambiental*, 2(18), 189–221.
<https://revistaderechoambiental.uchile.cl/index.php/RDA/article/view/66370/72070>

- Antacli, G. (2016, 22 de agosto). Los Derechos Humanos y la Responsabilidad Social Empresaria: dos conceptos complementarios. *Revista IDEIDES*. <http://revista-ideides.com/los-derechos-humanos-y-la-responsabilidad-social-empresaria-dos-conceptos-complementarios/>
- Antara, D. (2023, 24 de agosto). Comportamiento responsable: Un desafío para el consumidor peruano en medio del estrés hídrico. <https://noticias.rse.pe/comportamiento-responsable-un-desafio-para-el-consumidor-peruano-en-medio-del-estres-hidrico/>
- Apoyo Consultoría S.A. y Ministerio de Economía y Finanzas. (2003, 19 de junio). Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su eliminación. https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Anali_incent_exoner_tribut.pdf
- Asociación de Investigadores de Mercado y Opinión Pública. (2023, 20 de febrero). Chile es uno de los países donde la RSE pesa más en la decisión de compra de los consumidores. <https://aimchile.cl/chile-es-uno-de-los-paises-donde-la-rse-pesa-mas-en-la-decision-de-compra-de-los-consumidores/>
- Asociación Nacional de Empresarios de Colombia. (2017). Panorama de la gestión social de 500 empresas en Colombia. [https://www.andi.com.co/Uploads/PANORAMA%20GESTION%20SOCIAL%20500%20EMPRESAS%202017%20\(1\).pdf](https://www.andi.com.co/Uploads/PANORAMA%20GESTION%20SOCIAL%20500%20EMPRESAS%202017%20(1).pdf)
- Asuntos Económicos y Transformación Digital. (2023, 28 de abril). España adelanta a 2024 la reducción del déficit público al 3% aprovechando el crecimiento económico, la creación de empleo y el impacto del Plan de Recuperación.

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/asuntos-economicos/paginas/2023/280423-programa-estabilidad-plan-nacional-reformas.aspx>

Ataliba, G. (2021). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Ediciones Olejnik.

<https://www.digitaliapublishing.com/a/104145>

Barragán, A., Royo, J., Montes, R., Singer, F., Monsalve, M. y Rodríguez, A. (2022, 30 de diciembre). Deforestación, minería y otros retos ambientales de América Latina en 2023.

El País. <https://elpais.com/america-futura/2022-12-31/deforestacion-mineria-y-otros-retos-ambientales-de-america-latina-en-2023.html>

Bautista, U. (2022). *Los contratos de liberalidad: hacia la comprensión de su naturaleza jurídica y reconstrucción normativa en el Código Civil peruano de 1984* [Tesis de maestría en el Derecho Civil y Comercial, Universidad Nacional Mayor de San Marcos].

CYBERTESIS Repositorio de Tesis Digitales UNMSM. <https://cybertesis.unmsm.edu.pe/handle/20.500.12672/18611>

Bautista, U. (2022, 23 de julio). ¡Atención!, ¡los actos gratuitos con una finalidad mercantil no son liberalidades! *IUS360*. <https://ius360.com/atencion-los-actos-gratuitos-con-una-finalidad-mercantil-no-son-liberalidades/>

Bello, W. (2022, 17 de febrero). La responsabilidad social que hoy se espera de los emprendedores. Una mirada al término y sus beneficios.

<https://proyectocubaemprende.org/blog/254>

Benites, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Derecho PUCP*, (72),

241-252. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9777>

- Benites, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Revista de la Facultad de Derecho PUCP*, (72). pp. 241-252.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/9777/10188/>
- Benites, S. (2017). *La aplicación del Principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional TESIS PUCP.
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/9564>
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2014, 28 de enero). *Conozca la nueva Ley de Responsabilidad Social Empresarial “obligatoria” de la India*.
<https://www.bcn.cl/observatorio/asiapacifico/noticias/ley-responsabilidad-social-obligatoria-india>
- BLITA International (2017, 14 de agosto). Ministerio de Hacienda de Chile prepara reglamento para unificar criterios acerca de tratamiento tributario de gastos en Responsabilidad Social Empresarial (RSE). <https://www.blita.com/es/noticias/chile-prepara-reglamento-tratamiento-tributario-de-gastos-en-responsabilidad-social-empresarial-rse>
- Bravo, J. (2023, 07 de setiembre). Repensando la causalidad en el impuesto a la renta.
<https://www.jorgebravocucci.pe/repensando-la-causalidad-en-el-impuesto-a-la-renta/>
- Bravo, J. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Foro jurídico*, (13), 236-241.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790/14414>
- Briceño, W. (2023, 13 de julio). Deforestación en el Perú exacerba los fenómenos naturales, afirma experto. *SPDA Actualidad Ambiental*.

<https://www.actualidadambiental.pe/deforestacion-en-el-peru-exacerba-los-fenomenos-naturales/>

Cajiga, J. (s.f.). *El concepto de Responsabilidad Social Empresarial*. Centro Mexicano para la Filantropía. <https://www.cemefi.org/centrodedocumentacion/1426.pdf>

Campos, R. y Hernández, J. (2020,17 de abril). Aplicación de la Ley No. 30498, una forma de promover las donaciones durante el Estado de Emergencia. IUS 360. <https://ius360.com/aplicacion-de-la-ley-no-30498-una-forma-de-promover-las-donaciones-durante-el-estado-de-emergencia-pwc/>

Canchay, A. (2013). *Reglas para utilizar el crédito fiscal*. Gaceta Jurídica S.A. <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/5-Reglas%20para%20utilizar%20el%20cr%C3%A9dito%20fiscal.pdf>

Cano, M. y Vieira, C. (2020). *Las implicancias de la extrafiscalidad de los tributos en el desarrollo sostenible*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://cultura.sunat.gob.pe/sites/default/files/2020-11/Implicancias-de-la-extrafiscalidad-de-los-tributos-en-el-desarrollo-sostenible.pdf>

Carrillo, M. (2018, 04 de febrero). Los gastos de responsabilidad social empresarial en la determinación del Impuesto a la Renta. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2018/02/04/los-gastos-de-responsabilidad-social-empresarial-en-la-determinacion-del-impuesto-a-la-renta/>

Carrillo, M. (2019, 15 de julio). Algunas reflexiones sobre el principio de causalidad en la deducción de los gastos empresariales. <https://lpderecho.pe/principio-causalidad-deducccion-gastos-empresariales/>

Carrillo, M. (2023, 01 de agosto). Cinco (5) aspectos que siempre se deben observar en la deducción de los gastos empresariales.

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2023/08/01/cinco-5-aspectos-que-siempre-se-deben-observar-en-la-deduccion-de-los-gastos-empresariales/>

Carrillo, M. (2023, 24 de agosto). Criterios contenidos en el Principio de Causalidad para la deducción de los gastos empresariales.

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2023/08/24/criterios-contenidos-en-el-principio-de-causalidad-para-la-deduccion-de-los-gastos-empresariales-3/>

Carrillo, M. (2021, 25 de mayo). Fehaciencia, causalidad, devengo y formalidades. ¿Cuál es el orden de priorizar en la deducción de los gastos?

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2021/05/25/fehaciencia-causalidad-devengo-y-formalidades-cual-es-el-orden-a-priorizar-en-la-deduccion-de-los-gastos/>

Castaño, C. (2013). Los pilares del desarrollo sostenible: sofisma o realidad. Universidad Santo Tomás. <http://hdl.handle.net/11634/23249>

Centro de Gestión Tecnológica e Informática Industrial. (2006). *Manual para la implementación de la responsabilidad social empresarial: una guía práctica para empresas que buscan una competitividad sostenible*. CEGESTI.

http://www.cegesti.org/manuales/download_manual_rse/Manual_RSE_Espanol.pdf

Centro de Investigación en Ecosistemas de la Patagonia. (2021, 29 de enero). Chile en los ojos del mundo: Los recursos naturales que posicionan a Chile como una posible potencia mundial sustentable. <https://www.ciep.cl/2021/01/29/chile-en-los-ojos-del-mundo-los-recursos-naturales-que-posicionan-a-chile-como-una-posible-potencia-mundial->

[sustentable/#:~:text=Chile%20est%C3%A1%20en%20los%20ojos,mundial%20de%20choritos%20y%20mejillones.](#)

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2023). Peragón, L. *Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2022. (versión actualizada).* https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5834?utm_source=biblioteca&utm_medium=noticias&utm_campaign=SumariodeLegislaci%C3%B3nTributariadeAm%C3%A9ricaLatina2022/2023&utm_content=abril2023

Centro Nacional de Planeamiento Estratégico. (2022a). *Reporte 2023: Riesgos y oportunidades globales y nacionales para el Perú 2023-2033.* https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/4033941/CEPLAN%20-%20Reporte%202023_Riesgos%20y%20oportunidades%20globales%20y%20nacionales%20para%20el%20Per%C3%BA%202023-2033.pdf.pdf?v=1673371052

Centro Nacional de Planeamiento Estratégico. (2022b). *Daños ambientales causados por el hombre.* https://observatorio.ceplan.gob.pe/ficha/r1_2022

Cerón, J. (2020, 05 de mayo). Ficha Tributaria N° 6 Algunas normas tributarias sobre donaciones y responsabilidad social empresarial en general. <https://www.cariola.cl/wp-content/uploads/2020/05/Ficha-Tributaria-6.pdf>

Clavijo, D., Guerra, D. y Yáñez, D. (2014) *Método, metodología y Técnicas de la Investigación aplicada al Derecho.* Grupo Editorial Ibañez. https://fui.corteconstitucional.gov.co/doc/pub/31-08-2017_7b9061_60327073.pdf

Coca, S. (2020, 21 de septiembre). El contrato de «donación». Bien explicado. *LP Pasión por el derecho.* <https://lpderecho.pe/contrato-donacion-derecho-civil/>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam Internacional (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.* Documentos de

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44787/1/S1900605_es.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2023, 05 de junio). *En el Día Mundial del Medio Ambiente 2023, la CEPAL enfatiza la necesidad de buscar soluciones informadas y participativas para enfrentar la contaminación por plásticos.*

<https://www.cepal.org/es/comunicados/dia-mundial-medio-ambiente-2023-la-cepal-enfatiza-la-necesidad-buscar-soluciones>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2004). *Responsabilidad Social Corporativa en América Latina: una visión empresarial.*

<https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/237a501c-a8b5-494d-8952-3ed65dfef766/content>

Comisión Europea. (2001). *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas.*

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366&from=ES>

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (1989). *Normas Internacionales de Contabilidad. Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros.* [Archivo PDF]

[https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C02%20-%20IASB/C204%20-%20IFRS%20y%20SIC%20\(espa%C3%83%C2%B1ol\)/Marco%20conceptual%20\(trad\).PDF](https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C02%20-%20IASB/C204%20-%20IFRS%20y%20SIC%20(espa%C3%83%C2%B1ol)/Marco%20conceptual%20(trad).PDF)

Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica. (2022). Informe de la Ley N° 30309: Beneficios tributarios por proyectos de I+D+i 2016-2019.

<https://www.gob.pe/institucion/concytec/informes-publicaciones/3134522-informe-ley-n-30309-resultados-2016-al-2019>

Consortio de Investigación Económica y Social. (2018). *La minería peruana y los objetivos de desarrollo sostenible. Oportunidades y retos que plantean los ODS al sector minera y subsectores comprometidos.* <https://minsus.net/mineria-sustentable/wp-content/uploads/2019/02/La-mineria-peruana-y-los-objetivos-de-desarrollo-sostenible.pdf>

CooperAcción. (2023, 12 de octubre). La OCDE y la reforma tributaria en el Perú. <https://cooperaccion.org.pe/opinion/la-ocde-y-la-reforma-tributaria-en-el-peru/#:~:text=Seg%C3%BAn%20el%20Marco%20Macroecon%C3%B3mico%20Multipartial,del%20PBI%20el%20a%C3%B1o%202022.>

Córdova, A. y Barrenechea, L. (2013). Impuesto a la Renta y Responsabilidad Social. *IUS ET VERITAS*, 23(46), 362-375. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11976>

Criado, M. (2021). Investigación en el Mundo del Derecho para la práctica judicial. En M. Novoa, L. Estupiñán y C. Barrios (Eds.), *Manual de Metodología de Investigación Jurídica para la Práctica Judicial en la Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”* (pp.23-59). Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla. <https://escuelajudicial.ramajudicial.gov.co/sites/default/files/Manua-Mayo-2022.pdf>

Cruz, L., Vélez, C. y Romero, M. (2020). Beneficios tributarios por la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial (RSE). *Revista Dictamen Libre*. (26) pp. 17-36. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/view/6168/6354>

Cruz, L., Vélez, C. y Romero, M. (2020). Beneficios tributarios por la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial (RSE). *Dictamen Libre*, 13(26).
<https://doi.org/10.18041/2619-4244/dl.26.6168>

Cruz, L., Vélez, C. y Romero, M. (2020). Beneficios tributarios por la adopción de políticas de responsabilidad social empresarial (RSE). *Revista Dictamen Libre*. (26) pp. 17-36.
<https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/view/6168/6354>

Cuba, R., Peña, B. y Valencia, T. (2021). *La Responsabilidad Social Empresarial y el Desempeño Financiero: El rol mediador de la Eco-Innovación* [Trabajo de Suficiencia Profesional, Universidad ESAN]. Repositorio ESAN.
https://repositorio.esan.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12640/2915/2021_ADYMA_21-2_08_TC.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Damonte, G. (2022). Apuntes sobre la sustentabilidad del desarrollo. En A. Castro y M. Merino (Eds.), *Desafíos y perspectivas de la situación ambiental en el Perú. En el marco de la conmemoración de los 200 años de vida republicana* (pp.138-156). INTE-PUCP.
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/183447>

Datosmacro (s.f). Gasto público Educación.
<https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/educacion/peru>

Dávila, J. (2022, 04 de julio). *Gastos tributarios: una necesaria revisión*. LinkedIn.
<https://www.linkedin.com/pulse/gastos-tributarios-una-necesaria-revisi%C3%B3n-jorge-d%C3%A1vila-carbajal/?originalSubdomain=es>

De La Torre, J. (2018). *La responsabilidad social empresarial: el medio ambiente y la importancia de proteger los océanos de los plásticos* [Tesis de fin de grado en Ciencias

- Económicas y Empresariales, Universidad Pontificia Comillas]. Repositorio Comillas.
<https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/251274/retrieve>
- Defensoría del Pueblo. (2022). Derrame de petróleo en la refinería La Pampilla. Recomendaciones frente a un desastre ambiental que pudo evitarse (Informe de Adjuntía N° 10-2022). <https://www.defensoria.gob.pe/wp-content/uploads/2022/05/Informe-Derrame-Ventanilla.pdf>
- Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad Y Negocios*, 4(7), 5-16.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620/609>
- El País. (2023, 24 de marzo). La economía española creció un 5.5% en 2022, sostenida por el consumo y el sector exterior. <https://elpais.com/economia/2023-03-24/la-economia-espanola-crecio-un-55-en-2022-sostenida-por-el-consumo-y-el-sector-exterior.html>
- Emilio Venuti Ideas. (2021, 13 de febrero). “La importancia de la RSE para la reconstrucción de Venezuela” [Archivo de Vídeo]. Youtube.
<https://www.youtube.com/watch?v=9s9rT8BK8V0>
- Failoc, D. (2019). Responsabilidad Social en el Perú: problemas y alternativas. *Revista Jurídica Científica SSIAS*, 12(1), 1-11.
<https://revistas.uss.edu.pe/index.php/SSIAS/article/view/1148/976>
- Faúndez, A. (2019). La hipótesis tributaria: Aproximación conceptual y posibilidad de aplicación para el fortalecimiento del sistema tributario chileno. Universidad de Talca, *Revista Ius et Praxis*, 25(2), 67-106. https://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-00122019000200067&script=sci_arttext

- Fernández, A. (2015). Medidas Fiscales Sostenibles para una Minería Responsable. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, (38), pp. 75-91.
<https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5299>
- Fernández, L. (2015). *Responsabilidad Social Corporativa: recursos humanos y/o medio ambiente* [Tesis de fin de grado en Administración y Dirección de empresas, Universidad de Santiago de Compostela]. Minerva Repositorio Institucional DA USC.
<https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/13737/TFG%20Lea%20Fern%C3%A1ndez%20Eletí.pdf?sequence=1>
- Ferreiro, J. (2022). Los elementos constitutivos de la obligación tributaria. En A. Amatucci (Coord.). *Tratado de derecho tributario*. Tomo I y II.
https://www.google.com.pe/books/edition/Tratado_de_derecho_tributario_dos_tomos/LNGZEAAAQBAJ?hl=es&gbpv=1&dq=%22fines+del+tributo%22&pg=PA49&printsec=frontcover
- Franco, M. y Supanta, J. (2016). *La técnica del fichaje en el desarrollo de la comprensión de textos en estudiantes del tercer grado de institución educativa N° 24387 – Pauza* [Tesis de segunda especialidad, Universidad Nacional de Huancavelica]. Repositorio Institucional UNH. <https://repositorio.unh.edu.pe/handle/UNH/1660>
- Gerencia de Comunicación Corporativa (2022, 06 de julio). Perú perdió más de S/ 24 mil millones en 2021 por corrupción e inconducta funcional. (Nota de prensa N° 732-2022-CG/GCOC). <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/noticias/629665-peru-perdio-mas-de-s-24-mil-millones-en-2021-por-corrupcion-e-inconducta-funcional>
- Gerencia de Estudios Económicos de SUNAT. (2023, 23 de junio). Informe N.º 000029-2023-SUNAT/1V3000. Gastos tributarios potenciales estimados para el 2024.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Estimacion_Gastos_Tributarios_2024.pdf

Gerencia de Estudios Económicos de SUNAT. (2022, 25 de junio). Informe N.º 000038-2022-SUNAT/1V3000. Gastos tributarios potenciales estimados para el 2023. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Estimacion_Gastos_Tributarios_2023.pdf

Gonzales, P. (2014, 14 de abril). *¿Costo o gasto?*. Universidad ESAN. <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/costo-gasto-finanzas>

González, A. (2022). Gestión ambiental desde la perspectiva de la responsabilidad social empresarial en las PYMES. *Revista Universidad y Sociedad*, 14(S6), 616-624. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/3492>

González, O., Fontaneda, I., Mariscal, M. y Miralles, C. (2007, 5-7 de setiembre). *El Libro Blanco de la RSE en España: la gestión de empresas desde la Responsabilidad Social* [Conferencia]. International Conference on Industrial Engineering & Industrial Management – CIO 2007, Madrid, España. pp. 1545-1556. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4664088>

Grupo de Justicia Fiscal Perú. (2019, 01 de noviembre). Beneficios Tributarios: Problema Fiscal Pendiente. https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/Beneficios_Tributarios_2019.pdf

Grupo de Justicia Fiscal Perú. (2021, 13 de octubre). Hoja informativa: Exoneraciones e incentivos, un pesado gasto que subsidiamos los peruanos. <https://justiciafiscal.pe/2021/10/13/beneficios-tributarios-2-2/>

- Gutiérrez, T. (2019). *Adiciones y deducciones tributarias en la determinación del impuesto a la renta y su incidencia en la rentabilidad de la empresa BVCFARMA EIRL año 2017-2018* [Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Trujillo]. Repositorio institucional de la Universidad Nacional de Trujillo. <http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/15146>
- Hernández, C., Ortega, P., Ortega, S. y Francisco, J. (2017). *Metodología de la investigación jurídica*.
<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/19657/42metodologia.pdf?sequence=28>
- Hernández, L. (2013). Gastos de responsabilidad social y el impuesto a la renta. *IUS ET VERITAS*, 23(47), 236-249.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11944>
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, M. (2014). *Metodología de la investigación*. (6ª ed.) McGrawHill Education <http://observatorio.epacartagena.gov.co/wp-content/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacion-sexta-edicion.compressed.pdf>
- Huamán, S. (2019). *Análisis crítico de la deducción de gastos por RSE ¿El gasto es asumido por la empresa, el estado o la sociedad?* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio PUCP - Tesis. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/15395>
- Instituto Aduanero y Tributario y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Libro de cultura tributaria y aduanera*.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2104621/Libro-Cultura_Tributaria_y_Aduanera_final.pdf.pdf?v=1629429062

International Budget Partnership. (s.f.). Guía para la transparencia en las finanzas públicas.

<https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Transparency-Guide-2-Tax-Expenditures-Spanish.pdf>

Jorrat, M. (2010). Análisis del Gasto Tributario y Propuestas de Incentivos Fiscales a la Inversión y al Empleo en Ecuador. *Fiscalidad – Servicios de Rentas Internas de Ecuador*, (4). pp. 9-128. <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/handle/10469/3870>

Landa, C. (2017). Los derechos Fundamentales. *Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/170363>

Llosa, C., Pesantes, J. y Ramos, J. (2018). *Fiscalidad de las retribuciones pagadas a personas naturales por acuerdos de no competencia en el marco de la transferencia de acciones*.

Esan

Ediciones.

https://repositorio.esan.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12640/1346/SGD_74.pdf

Longinotti, P. y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2023). Panorama de los gastos tributarios en América Latina.

<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2023/DT-01-23-pelaez.pdf>

Lorenzoni, L. (2020). Responsabilidad social empresarial en la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana: dimensiones de obligatoriedad en la voluntariedad. *Revista de Estudios Socio-Jurídicos*,

23(1), pp. 347-369.

<https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/sociojuridicos/a.9085>

Marianelli, C. y Naval, C. (2005). La liberalidad hoy. Los contenidos básicos comunes de formación ética y ciudadana en la EGB en la Reforma Educativa Argentina. *Perspectiva Educativa*,

Formación de profesores, (46). pp. 43-60

<https://dadun.unav.edu/handle/10171/21867>

- Martínez, H. (2018). *Metodología de la Investigación*. Cengage Learning Editores S.A.
<http://www.ebooks7-24.com/stage.aspx?il=&pg=&ed=>
- Masbernat, P. (2016). El concepto de tributo y sus finalidades u objetivos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 24(129). <https://ssrn.com/abstract=3250210>
- Mattos, G. (2018a). *Análisis de la Deducción de los Gastos por Responsabilidad Social Empresarial* [Tesis de pregrado, Universidad de Piura]. Repositorio Institucional PIRHUA. <https://hdl.handle.net/11042/3675>
- Mattos, G. (2018b). Análisis de la deducción de gastos por responsabilidad social empresarial en el ordenamiento peruano. *Revista de Derecho de la Universidad de Piura*, 19(1), 63-92. <https://revistas.udep.edu.pe/derecho/article/view/1615/1337>
- Medrano, H. (2018). *Derecho tributario: Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/170689>
- Meléndez, D. (2019). *Los gastos de responsabilidad social empresarial como incentivo tributario - Análisis desde el régimen de obras por impuesto y las deducciones al impuesto a la renta* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica Del Perú]. Repositorio Institucional TESIS PUCP.
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14171#:~:text=http%3A/hdl.handle.net/20.500.12404/14171>
- Meléndez, L. (2023, 13 de enero). Desafíos ambientales para Venezuela en 2023: controlar la minería ilegal en la Amazonía y mitigar riesgo de deslaves.
<https://es.mongabay.com/2023/01/desafios-ambientales-para-venezuela-en-2023-controlar-mineria-ilegal-en-la-amazonia/>

Minaya, M. (2016, 21 de setiembre). ¿Cómo prevenir y/o reducir los conflictos sociales?

<https://stakeholders.com.pe/noticias-sh/como-prevenir-yo-reducir-los-conflictos-sociales/>

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de Colombia. (2019, 21 de mayo). *Colombia, el segundo país más biodiverso del mundo, celebra el Día Mundial de la Biodiversidad.*

<https://www.minambiente.gov.co/bosques-biodiversidad-y-servicios-ecosistemicos/colombia-el-segundo-pais-mas-biodiverso-del-mundo-celebra-el-dia-mundial-de-la-biodiversidad/>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Lineamientos para la identificación y registro de las Inversiones de Optimización, de Ampliación Marginal, de Rehabilitación y de Reposición – IOARR.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_publica/docs/Metodologias_Generales_PI/Lineamientos_IOARR.pdf

Ministerio del Ambiente. (2016). *Perú 2030: la visión del Perú que queremos.*

https://www.minam.gob.pe/wp-content/uploads/2016/07/Peru-2030_la-visi%C3%B3n-del-Per%C3%BA-que-queremos.pdf

Moreno, J., Palacios, L., Saavedra, J. y Hernández, L. (2021). Revisión analítica del impuesto a la renta en personas naturales: un análisis en Brasil, Perú y Colombia. *Revista Sinergia*, 1(9), 40-60.

<http://sinergia.colmayor.edu.co/ojs/index.php/Revistasinergia/article/view/122>

Muñoz, C. (2015). *Metodología de la investigación*. Oxford University Press México.

<https://corladancash.com/wp-content/uploads/2019/08/56-Metodologia-de-la-investigacion-Carlos-I.-Munoz-Rocha.pdf>

- Muñoz, R. y Moraga, M. (2018). *Deducibilidad de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial* [Tesis de maestría, Universidad de Chile]. Repositorio Académico Universidad de Chile. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168423>
- Niño, V. (2019). Metodología de investigación. (2º ed.). Ediciones de la U. <http://www.ebooks7-24.com/stage.aspx?il=&pg=&ed=>
- Noguera, F. (2016). La supresión de la deducción por inversiones medioambientales como retroceso en las políticas sostenibles de las empresas. *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, (23). pp. 33-60. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6718103&orden=0&info=link>
- Ocando, G. (2023, 19 de abril). Diez años de Nicolás Maduro en Venezuela: el arte de gobernar en una crisis eterna. <https://www.vozdeamerica.com/a/diez-annios-de-nicolas-maduro-en-venezuela-el-arte-de-gobernar-en-una-crisis-eterna/7055441.html>
- Organización de la Naciones Unidas. (2021, 22 de marzo). Un proyecto de medio ambiente protegerá la costa sur de Cuba frente al cambio climático. <https://news.un.org/es/story/2021/03/1489802#:~:text=La%20Isla%20de%20Cuba%20es,amenazas%20relacionadas%20con%20el%20clima.>
- Organización Internacional de Normalización. (2010). *Norma Internacional ISO 26000. Guía de Responsabilidad Social*. <https://americatatinagenera.org/wp-content/uploads/2014/09/U4ISO26000.pdf>
- Orihuela, R. (2022). *Pasivos ambientales. Los residuos de la minería que nadie quiere asumir*. La República. <https://data.larepublica.pe/pasivos-ambientales-los-residuos-de-la-mineria-que-nadie-quiere-asumir/>

- Ormaza, J., Ochoa, J., Ramírez, F. y Quevedo, J. (2020). Responsabilidad social empresarial en el Ecuador: Abordaje desde la Agenda 2030. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, 26(3), 175-193. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28063519009>
- Ortega, C. (s.f.). ¿Qué es el muestreo por conveniencia? <https://www.questionpro.com/blog/es/muestreo-por-conveniencia/>
- Paz, A. (2023, 10 de enero). *Desafíos ambientales de Colombia en el 2023: garantizar la seguridad de los líderes ambientales y detener la deforestación*. <https://es.mongabay.com/2023/01/desafios-ambientales-de-colombia-en-2023-garantizar-la-seguridad-de-los-lideres-ambientales/>
- Pérez, J. y Pérez, M. (2013). *Fundamentos de derecho tributario*. (3.ª ed.). Editorial Dykinson S.L. <http://119.8.145.208/owncloud/index.php/s/raSUUsJ5x721XgT>
- Pérez, M., Espinoza, C. y Peralta, B. (2016). La responsabilidad social empresarial y su enfoque ambiental: una visión sostenible a futuro. *Revista Universidad y Sociedad*, 8 (3), 169-178. http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202016000300023
- Pesce, D. (2015, 17 de abril). El desafío esta en que el sector público y privado sean capaces de trabajar juntos para lograr avanzar hacia un desarrollo sostenible. <https://www.corresponsables.com/actualidad/el-desafio-esta-en-que-el-sector-publico-y-el-privado-sean-capaces-de-trabajar-juntos-par>
- Picón, J. (2003). ¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión la fiscalización de los gastos. *Derecho & sociedad*, (21), pp. 288-295. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17382>

Porter, M., Kramer, M. y Serafeim, G. (2019, 16 de octubre). Where ESG Fails. <https://www.institutionalinvestor.com/article/2bswdin8nvg922puxdzwg/opinion/where-esg-fails>

Prieto, F. (2022, 31 de diciembre). Guía para un mundo más sostenible en 2023. *El País*. <https://elpais.com/planeta-futuro/red-de-expertos/2023-01-01/guia-para-un-mundo-mas-sostenible-en-2023.html>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. (2016). *Desde los ODM hasta el desarrollo sostenible para todos. Lecciones aprendidas tras 15 años de práctica*. https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/publications/ES_f_UNDP_MDGs-to-SDGs_web.pdf

Proyecto Bioamazonía y Venezuela (2021). El Santuario Informativo de la Naturaleza Megabiodiversa Venezuela. http://otca.org/wp-content/uploads/2021/08/Boletin_MegaBiodiversa-menor.pdf

Puentes, R., Antequera, J. y Velasco, M. (2008). La responsabilidad social corporativa y su importancia en el espacio europeo de educación superior. En J. Pindado y G. Payne. (Coord.), *Estableciendo puentes en una economía global* (Vol.2, pp.1-15). Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2740076>

Pulgar, M. (2010). Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos. *Derecho PUCP*, (64), 217-229. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201001.012>

Reinosa, D. (2013). Análisis de las Estrategias de Responsabilidad Social Empresarial adoptadas por “MAPA, C.A”. *Visión Gerencial*, (2), 377-394. <https://biblat.unam.mx/hevila/Visiongerencial/2013/no2/9.pdf>

- Revista Haz. (2019, 20 de setiembre). La RSC aumenta la motivación y la productividad de sus empleados. <https://hazrevista.org/rsc/2019/09/la-rsc-aumenta-la-motivacion-y-la-productividad-de-sus-empleados/>
- Ríos, G. (2007). *Tributación ambiental: la contribución por gasto*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. <https://repositorio.unam.mx/contenidos/5024456>
- Ríos, G. (2020). *Manual de Derecho Fiscal*. Universidad Nacional Autónoma de México. <https://tinyurl.com/y2avugwn>
- Rosembuj, T. (2016). *Elementos de Derecho Tributario*. El Fisco. <http://elfisco.com/biblioteca/elemento-de-derecho-tributario-ii>
- Rovira, I. (2012). *El hecho imponible* [Archivo PDF]. <https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/62505/4/Los%20elementos%20del%20tributo%20M%C3%B3dulo%201%20El%20hecho%20imponible.pdf>
- Rueda, A. (2023, 31 de enero). Más de 600 mil peruanos se han mudado por causa del cambio climático. *Salud con lupa*. <https://saludconlupa.com/climatopedia/mas-de-600-mil-peruanos-se-han-mudado-por-causa-del-cambio-climatico/>
- Salinas, S. (2016, 8 -16 de noviembre). Obras por impuestos en Perú: una alternativa por explotar [Presentación de Congreso]. XXI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile. [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/B06CEE772478C1F2052581EC0072F6B1/\\$FILE/salinriv.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/B06CEE772478C1F2052581EC0072F6B1/$FILE/salinriv.pdf)
- Sánchez, M. (2021). *El principio de causalidad en los gastos de la empresa La Taberna Distribuciones SAC – 2018* [Tesis para obtener el grado de bachiller en Contabilidad,

- Universidad Señor de Sipán]. Repositorio de la Universidad Señor de Sipán.
<https://repositorio.uss.edu.pe/handle/20.500.12802/8167>
- Superintendencia de Industria y Comercio. (2018). *ABC de la Responsabilidad Social*.
<https://www.sic.gov.co/sites/default/files/documentos/122018/abc-responsabilidad-social-final-.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2005). *Informe N°252-2005-SUNAT/2B0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2522005.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). *Informe N.° 140-2019-SUNAT/7T0000*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i140-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Informe N° 17-2020-SUNAT/1V3000*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Incumplimiento_IR3era_2019.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (s.f.). *Cartilla de instrucciones de rentas de tercera categoría. Declara y paga renta 2022*.
<https://renta.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/cartilla%20Instrucciones%20Empresa12.pdf>
- Tantaleán, R. (2016). Tipología de las investigaciones jurídicas. *Derecho y cambio social*, (43), 1-37.
https://www.derechocambiosocial.com/revista043/TIPOLOGIA_DE_LAS_INVESTIGACIONES_JURIDICAS.pdf

Tapia, J. (2020). La sostenibilidad del concepto de Desarrollo Sostenible. ¿Cómo hacerlo operativo? *UDA AKADEM*, 1(6), 184–202.

<https://doi.org/10.33324/udaakadem.v1i6.320>

Tello, F. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad? *Derecho & Sociedad*, (43), 29-36.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12554/13112>

/

Tokman, M., Rodríguez, J. y Marshall, C. (2006). Las excepciones tributarias como herramienta de política pública. *Estudios Públicos*, (102). pp. 69-112.

<https://www.estudiospublicos.cl/index.php/cep/issue/view/58/113>

Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia 00004- 2010-PI/TC Lima; 14 de marzo de 2011.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00004-2010-AI.pdf>

Tribunal Constitucional del Perú. Sentencia del Expediente N.º 00319-2013-PA/TC Lima; 18

de junio de 2013. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/00319-2013-AA.pdf>

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01424-5-2005 del Expediente N.º

4544-03 Lima; 04 de marzo de 2005.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_01

[424.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_01_424.pdf)

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01572-5-2006 del Expediente N.º

21796-2005 Lima; 24 de marzo de 2006.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_01

[572.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_01_572.pdf)

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N. ° 05570-2-2021 del Expediente N.°
1324-2011 Lima; 25 de junio de 2021.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_05570.pdf

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N. ° 08534-5-2001 del Expediente N.°
3568-1999 Lima; 19 de octubre de 2001.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_08534.pdf

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N. ° 12126-1-2016 del Expediente N.°
3033-2015 Lima; 28 de diciembre de 2016.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_12126.pdf

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N. ° 1652-5-2004 del Expediente N.°
5579-01 Lima; 19 de marzo de 2004.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01652.pdf

Tribunal Fiscal del Perú. Resolución del Tribunal Fiscal N. ° 22046-9-2012 del Expediente N.°
8385-2007 Lima; 26 de diciembre de 2012.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_22046.pdf

Trillo, V., Lewis, P., Vargas, L. y Vargas, J. (2023). Políticas de responsabilidad social empresarial: estrategias para su implementación. *Revista de filosofía*, 40(103). pp. 481-493. <https://produccioncientificaluz.org/index.php/filosofia/article/view/39642/44745>

- Vallejo, V. (2020). Manual de Código Tributario (10.^aed.). Editora Vallejo.
<https://www.vvallejo.com/adm/descargas/aec0c0b3cfc75d0107.pdf>
- Vargas, J. (2006). Responsabilidad Social Empresarial (RSE) desde la perspectiva de los consumidores. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/3543>
- Vásquez, C. (2017). Responsabilidad Social Empresarial. Una propuesta para su promoción e implementación en México. [Tesis para obtener el grado de Maestra en Derecho con terminal en Civil y Mercantil, Benemérita Universidad Autónoma de Puebla]. Repositorio Institucional de la BUAP.
<https://repositorioinstitucional.buap.mx/items/0f3790cd-b70d-4e53-9bdf-2db7546a0453>
- Velázquez, L., Aguilera, L. y Pérez, R. (2021). La Academia de Ciencias de Cuba y los desafíos del desarrollo sostenible de la nación. *Anales de la Academia de Ciencias de Cuba*, 11(2).
http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2304-01062021000200008
- Vera, J. (2021). *Incorporación de incentivos tributarios en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para fomentar la protección del medio ambiente* [Tesis de pregrado, Universidad Señor de Sipán]. Repositorio Institucional USS.
<https://repositorio.uss.edu.pe/handle/20.500.12802/8871>
- Vidal, D. (2020). *Deducción de gastos en la determinación del impuesto a la renta por entrega de bienes en programas de responsabilidad social* [Tesis para obtener el título de contador público, Universidad Nacional de Trujillo]. Repositorio Institucional UNITRU.
<http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/1692>
- Vieira, C. (2020). *El círculo virtuoso de la Tributación: ¿Realidad o espejismo?*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<https://cultura.sunat.gob.pe/sites/default/files/2020-09/Circulo-Virtuoso-de-la-Tributacion-Espejismo-o-Realidad.pdf>

Villabella, C. (2020). Los métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones.

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6226/12a.pdf>

Villalobos, R. (2017). *Introducción al derecho tributario*. Universidad Autónoma San Francisco.

<https://www.studocu.com/es/document/esic-university/derecho-mercantil/02-introduccion-al-derecho-tributario-autor-raul-villalobos-tapia/23264224>

Villanueva, G. (2023). Inversiones en ambiente a través del mecanismo de Obras por Impuestos. *IUS ET VERITAS*, (66), 64-77.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/27261>

Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), pp. 101-111.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>

Villela, L., Lemgruber, A. y Jorrat, M. (2009). *Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente*.

<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35074510>

Vivanco, N. (2018). *La responsabilidad social en las empresas socialmente responsables y su inclusión como gasto deducible en la ley del Impuesto a la Renta*. [Tesis de maestría,

Universidad Nacional Federico Villarreal] Repositorio Institucional UNFV.

<http://repositorio.unfv.edu.pe/handle/UNFV/2191>

Vives, A. (2014). *Gestión de la responsabilidad de la empresa ante la sociedad*. Ediciones

Universidad Simón Bolívar. <https://bonga.unisimon.edu.co/handle/20.500.12442/3546>

Yacolca, D. (2013). La evolución del concepto de tributo hacia fines extrafiscales. *Revista de Direito*, (14), 225-230.

<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/viewFile/985/605>

Zapata, D. (2015). Hipótesis de incidencia tributaria. *In Crescendo*, 6(1), 93-104.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5127578>

VIII. ANEXOS

ANEXO 1 PROPUESTA LEGISLATIVA

TÍTULO DEL PROYECTO DE LEY

LEY QUE INCORPORA A LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN EN EL ARTÍCULO 37 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

I. FÓRMULA LEGAL

Artículo 1. Objeto de la Ley.

La presente tiene por objeto incorporar a las acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Artículo 2. Finalidad de la Ley.

La finalidad de la Ley es incentivar al sector privado a realizar actos socialmente responsables, que contribuyan al uso sostenible de los recursos naturales y a la preservación de un ambiente equilibrado y adecuado.

Artículo 3. Incorporación del inciso aa en el artículo 37 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta.

Incorpórese el inciso aa en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, el mismo que quedará redactado de la siguiente manera:

“Artículo 37.- 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: (...)

aa. Los gastos por conceptos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.

(...)”

Artículo 4. Incorporación del inciso z en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Incorpórese el inciso z en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, el mismo que quedará redactado de la siguiente manera:

“Artículo 21.- Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: (...)

z) Para la deducción de los gastos por conceptos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental dispuesta en el inciso aa) del Artículo 37 de la Ley, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- 1. Se entiende a la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como una estrategia empresarial, donde la empresa se enfoca en los impactos positivos y negativos que genera sus actividades empresariales, sobre todo en el ámbito medio ambiental, considerando las expectativas y/o necesidades de todas las partes interesadas.*

II. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

2.1. FUNDAMENTOS DE LA PROPUESTA

El mundo está enfrentando la denominada “Triple crisis planetaria”, la cual engloba a la contaminación, la pérdida de biodiversidad, y el cambio climático. Y, Perú no es ajeno a esa situación, porque los problemas ambientales se han incrementado en los últimos años.

Por ejemplo, la bahía de Puno, donde habitan más de 130 000 ciudadanos, se encuentra totalmente contaminada por la gran descarga de aguas servidas. Al mismo tiempo, el río Coata de la ciudad de Juliaca, presenta gran cantidad de basura que es arrastrada hasta las aguas del Lago Titicaca. Dicha contaminación ha provocado que las aguas que sirven a los pobladores aledaños no sean recomendables para el consumo humano. Además, se ha estimado que la contaminación puede ocasionar la pérdida de más del 85% de los peces nativos de las zonas y dañar a la flora acuática¹³.

En el año 2020, se analizó que la cantidad promedio diaria que se recoge de residuos sólidos es de 23 836 toneladas, por lo que, en el año, aproximadamente se tendría más de 8 700 400 toneladas.

Figura N.º 01. Cantidad promedio diaria de residuos sólidos recolectados, según departamento, 2020. (Toneladas).

Departamento	Municipalidades informantes	Municipalidades que realizaron recojo de residuos sólidos	Cantidad promedio diario de recojo de residuos sólidos (Toneladas)	Municipalidades que no realizaron recojo de residuos sólidos
Total	1,874	1,850	23,836	24
Amazonas	84	79	139	5
Ancash	166	164	820	2
Apurímac	84	83	236	1
Arequipa	109	107	1,133	2
Ayacucho	119	117	321	2
Cajamarca	127	127	572	-
Callao 1/	7	7	1,033	-
Cusco	112	112	736	-
Huancavelica	100	100	98	-
Huánuco	84	84	317	-
Ica	43	43	689	-
Junín	124	120	791	4
La Libertad	83	83	1,158	-
Lambayeque	38	38	942	-
Lima Metropolitana 2/	43	43	9,985	-
Lima 3/	128	124	747	4
Loreto	53	51	512	2
Madre de Dios	11	11	118	-
Moquegua	20	20	139	-
Pasco	29	29	132	-
Piura	65	65	1,143	-
Puno	110	108	596	2
San Martín	77	77	560	-
Tacna	28	28	242	-
Tumbes	13	13	202	-
Ucayali	17	17	474	-

Nota: Los totales pueden diferir por efecto de redondeo.

1/ Provincia Constitucional del Callao.

2/ Denominación establecidas mediante Ley N° 3140, las publicaciones estadísticas referidas a la Provincia de Lima se denominarán en adelante, Lima Metropolitana y comprende los 43 distritos.

3/ Denominación establecida mediante Ley N° 3140, comprende las provincias de: Barranca, Cajatambo, Canta, Cañete, Huaral, Huarochirí, Huaura, Oyón y Yauyos.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) - Registro Nacional de Municipalidades 2021.

¹³ Arriaza, M. (2023, 10 de septiembre). El riesgo de que el lago navegable más alto del mundo se convierta en una cloaca. *El País*. <https://elpais.com/america-futura/2023-09-11/el-riesgo-de-que-el-lago-navegable-mas-alto-del-mundo-se-convierta-en-una-cloaca.html>

Por otra parte, en el año 2021, el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) señaló que de las 1 874 municipalidades de los distintos departamentos del Perú, el 92.48% de estos, es decir, 1 733 distritos, ostentan algún elemento que genera contaminación ambiental.

Figura N.º 02. Cuadro de municipalidades que reportaron que existen elementos que generan contaminación ambiental, según departamento, período 2019-2021.

Departamento	2019		2020		2021	
	Municipalidades Informantes	Distritos con elementos contaminantes	Municipalidades Informantes	Distritos con elementos contaminantes	Municipalidades Informantes	Distritos con elementos contaminantes
Total	1,874	1,710	1,872	1,726	1,874	1,733
Amazonas	84	71	84	75	84	69
Ancash	166	140	166	151	166	153
Apuímac	84	75	84	74	84	77
Arequipa	109	99	109	99	109	102
Ayacucho	119	107	119	105	119	103
Cajamarca	127	117	127	116	127	113
Callao 1/	7	6	7	7	7	7
Cusco	112	106	112	106	112	111
Huancavelica	100	87	100	90	100	90
Huánuco	84	79	84	75	84	77
Ica	43	43	43	42	43	41
Junín	124	117	124	115	124	118
La Libertad	83	75	83	78	83	77
Lambayeque	38	38	38	38	38	35
Lima Metropolitana 2/	43	41	43	42	43	42
Lima 3/	128	109	126	115	128	120
Loreto	53	49	53	47	53	48
Madre de Dios	11	10	11	10	11	10
Moquegua	20	19	20	20	20	19
Pasco	29	28	29	28	29	27
Piura	65	65	65	65	65	64
Puno	110	101	110	103	110	101
San Martín	77	75	77	73	77	74
Tacna	28	24	28	23	28	25
Tumbes	13	13	13	12	13	13
Ucayali	17	16	17	17	17	17

1/ Provincia Constitucional del Callao.

2/ Denominación establecidas mediante Ley N°31140, las publicaciones estadísticas referidas a la Provincia de Lima se denominarán en adelante, Lima Metropolitana y comprende los 43 distritos.

3/ Denominación establecida mediante Ley N°31140, comprende las provincias de: Barranca, Cajatambo, Canta, Cañete, Huaral, Huarochiri, Huaura, Oyón y Yauyos.

Informática (INEI) - Registro Nacional de Municipalidades 2019-2021.

Respecto a la pérdida de biodiversidad, en el año 2020, se alcanzó una cifra récord de deforestación, ya que, el total de hectáreas deforestadas fue de 203 272, siendo 11 541 hectáreas de la región de Amazonas. Si bien es cierto que, en el año 2021, la deforestación decreció en

esta región a 4 329 hectáreas, lamentablemente, volvió a repuntar a más de 5 806 en el año 2022.¹⁴

Figura N.º 03: Cuadro de pérdida de bosques por hectáreas, según departamentos, durante el 2010 al 2020.

Departamento	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Total	136 201	123 562	149 470	150 279	177 566	156 462	164 662	155 914	154 766	148 426	203 272
Amazonas	3 595	3 181	4 746	6 682	5 199	6 931	6 984	8 455	7 453	5 805	11 541
Ayacucho	603	564	897	803	773	813	980	2 781	1 744	2 166	2 711
Cajamarca	1 131	974	702	828	1 147	1 074	1 890	2 222	1 276	600	1 603
Cusco	3 610	3 328	4 190	3 501	5 087	4 808	5 700	12 181	9 643	7 103	8 858
Huancavelica	131	40	12	28	76	73	239	19	18	92	171
Huánuco	17 904	19 174	23 254	20 795	27 596	22 912	18 198	19 236	16 560	14 956	17 911
Junín	7 199	6 896	7 412	8 230	12 277	9 053	16 377	11 427	8 497	13 960	20 766
La Libertad	110	46	35	48	49	106	77	107	142	37	128
Loreto	25 197	21 287	33 055	28 821	37 564	31 668	37 151	19 082	26 203	23 140	34 778
Madre de Dios	14 286	11 768	11 702	12 401	15 767	17 802	17 054	23 669	23 492	21 378	23 042
Pasco	7 301	6 065	8 585	7 623	9 987	7 478	7 503	8 090	5 610	6 035	8 677
Piura	174	327	83	44	65	112	200	465	60	27	68
Puno	2 153	943	930	1 165	2 942	1 816	2 109	5 774	6 701	3 716	5 601
San Martín	34 882	25 049	29 113	22 517	26 400	22 101	20 589	12 501	21 376	11 034	20 149
Ucayali	17 925	23 920	24 754	36 793	32 637	29 715	29 611	29 905	25 991	38 377	47 267

Nota: Para mayor información del monitoreo de los bosques visite GEOBOSQUES, <http://geobosques.minam.gob.pe/geobosques/> (PN CB).

Según el Proyecto Monitoreo de la Amazonía Andina (MAAP), en el año 2022, el Perú ha reportado cerca de 144 682 hectáreas deforestadas, ubicándose en el tercer lugar, después de los países de Brasil (1.4 millones de hectáreas deforestadas) y Bolivia (245 177 hectáreas deforestadas)¹⁵.

Sin dejar de lado a la fauna del Perú, el director general de Diversidad Biológica del Ministerio del Ambiente (MINAM) refirió que: “La pérdida del entorno ambiental y el comercio ilegal

¹⁴ Vera, E. (2023, 05 de mayo). Deforestación en Perú: “Se pueden ver los botes repletos con nuestra madera, pero nadie hace nada”. *Mongabay*. <https://es.mongabay.com/2023/05/deforestacion-en-region-amazonas-peru-bosques/>

¹⁵ Briceno, W. (2023, 13 de julio). Deforestación en el Perú exacerba los fenómenos naturales, afirma experto. *SPDA Actualidad Ambiental*. <https://www.actualidadambiental.pe/deforestacion-en-el-peru-exacerba-los-fenomenos-naturales/>

son las amenazas más frecuentes en contra de la conservación de la fauna silvestre en nuestro país”¹⁶.

Por otro lado, el cambio climático ha generado en el Perú cambios en la temperatura, sequías, lluvias más frecuentes, el deshielo de los glaciares, la aparición del ciclón Yaku y otros fenómenos inusuales, que han provocado inundaciones, huaicos y la pérdida de viviendas y cultivos¹⁷. La Autoridad Nacional del Agua (ANA) advirtió que en los últimos 50 años, el Perú ha perdido cerca del 51% de la superficie de los glaciares a consecuencia del cambio climático.¹⁸

Ante todos estos problemas ambientales, el Perú debe tomar acción, para que toda persona pueda tener acceso a un ambiente limpio, sano y equilibrado; para lograr dicho objetivo, el Estado debe promover acciones de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental de parte de las empresas, quienes tienen los recursos y un interés económico para realizarlas.

Pero, ¿cómo puede promover este tipo de acciones? El Estado puede servirse de la tributación, sobre todo, regulando un incentivo tributario, ya que, a opinión de Altamirano (2004): “Es mejor incentivar que penalizar, estimular la inversión en controles de la contaminación que sancionar con gravámenes cuyo cumplimiento tienen por efecto asfixiar a la actividad

¹⁶ El Peruano. (2022, 03 de marzo). La pérdida de ecosistemas y el comercio ilegal ponen en riesgo la conservación de la fauna silvestre. [https://elperuano.pe/noticia/140513-la-perdida-de-ecosistemas-y-el-comercio-ilegal-ponen-en-riesgo-la-conservacion-de-la-fauna-silvestre#:~:text=02%2F03%2F2022%20La%20p%C3%A9rdida,\(Minam\)%2C%20Jos%C3%A9%20C3%81lvarez.](https://elperuano.pe/noticia/140513-la-perdida-de-ecosistemas-y-el-comercio-ilegal-ponen-en-riesgo-la-conservacion-de-la-fauna-silvestre#:~:text=02%2F03%2F2022%20La%20p%C3%A9rdida,(Minam)%2C%20Jos%C3%A9%20C3%81lvarez.)

¹⁷ Molero, J. (2023, 28 de abril). Cambio climático en el Perú: ¿Cuál es el impacto en el territorio nacional? *Peru 21*. https://peru21.pe/cheka/cambio-climatico-en-el-peru-cual-es-el-impacto-en-el-territorio-nacional-cambio-climatico-calentamiento-global-ciclón-yaku-lluvias-huaicos-noticia-noticia/#google_vignette

¹⁸ Autoridad Nacional del Agua. (2020, 04 de julio). *Perú perdió el 51% de sus glaciares debido al cambio climático*. <https://www.ana.gob.pe/noticia/peru-perdio-el-51-de-sus-glaciares-debido-al-cambio-climatico>

industrial, cuando no crean un clima de incertidumbre sobre los alcances de su cumplimiento”¹⁹.

A pesar de que algunas empresas realizan actos de Responsabilidad Social Empresarial (RSE), no existe una norma que reconozca que los gastos de RSE son deducibles del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Por ello, al no tener algo específicamente regulado, estas empresas sustentan su deducción bajo el principio de causalidad, el cual implica que todo gasto podrá ser descontado de la renta bruta si es necesario para producir o mantener la fuente productora de la renta, y siempre que no esté prohibido; todo ello, según lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, en algunas ocasiones, dichos gastos fueron reparados por la Administración Tributaria porque los consideraba como “una liberalidad” o porque las empresas no cumplían con presentar la documentación correspondiente que acredite la realización de los actos de RSE. Por ello, ante las incertidumbres generadas, y ante la necesidad ambiental que tiene nuestro país, es necesario incorporar a la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría para que se comporte como un incentivo tributario atractivo a las empresas.

2.2. MARCO LEGAL

- **Artículo 2° inciso 22 de la Constitución Política del Perú.**

“Toda persona tiene derecho: (...) 22. A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.”

¹⁹ Altamirano, A. (2004). El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario. *Derecho & Sociedad*, (22), pp. 314-346.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16789>

- **Artículo 67° de la Constitución Política del Perú:**

“El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de sus recursos naturales.”

- **Artículo 11° inciso i de la Ley General del Ambiente, Ley N.° 28611.**

“Sin perjuicio del contenido específico de la Política Nacional del Ambiente, el diseño y aplicación de las políticas públicas consideran los siguientes lineamientos: (...) i. El desarrollo de toda actividad empresarial debe efectuarse teniendo en cuenta la implementación de políticas de gestión ambiental y de responsabilidad social”

- **Artículo 78° de la Ley General del Ambiente, Ley N.° 28611.**

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

- **Artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta:**

“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 (...).”

- **Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario: Reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.**

2.3. EFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Después de haber analizado las disposiciones normativas en materia constitucional, ambiental y tributaria, sobre todo, la Ley del Impuesto a la Renta, con el objetivo de incentivar a las empresas a realizar actos socialmente responsables, se ha propuesto como solución: regular a los gastos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción en el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Dicha propuesta no entraría en contradicción con otra disposición normativa. Además, si la propuesta es aprobada, se tendría que modificar el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21° del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.4. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La implementación del presente proyecto de Ley no generará gastos al Estado, porque para realizar los actos de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, las empresas utilizarán sus propios recursos. No obstante, es posible que luego de la implementación, ocurra una ligera disminución en el monto de la recaudación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por lo que, será necesario hacer un reajuste a los presupuestos públicos de los años posteriores a la implementación,

Asimismo, los beneficios que trae consigo el presente proyecto son los siguientes:

Actores involucrados	Aspectos positivos de incorporar a la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como supuesto de deducción al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
Las comunidades	<ul style="list-style-type: none">● Ayuda a prevenir conflictos entre las empresas y las comunidades.● Mejora las condiciones medioambientales de las comunidades cercanas al lugar donde la empresa realiza sus actividades; así como, la calidad de vida de los habitantes.

	<ul style="list-style-type: none"> ● Permite salvaguardar y conservar los ecosistemas terrestres, así como, restaurar y rehabilitar las tierras y los suelos de las comunidades.
Sector privado	<ul style="list-style-type: none"> ● Crea y fortalece lazos con las comunidades aledañas, previniendo conflictos con ellas. ● Mejora el clima laboral y la productividad de sus trabajadores, fortaleciendo su valor de pertenencia con la empresa. ● Será más atractiva para algunos inversores y consumidores, debido a que mejorará la reputación de la empresa.
El Estado	<ul style="list-style-type: none"> ● Cumple con su deber de promover, difundir y facilitar la adopción voluntaria de políticas de Responsabilidad Social Empresarial. ● Permite el desarrollo de acciones sostenibles a fin de contribuir al logro del segundo y el tercer objetivo de la Política Nacional del Ambiente al 2030, los cuales son: “Reducir los niveles de deforestación y degradación de los ecosistemas” y “Reducir la contaminación del aire, agua y suelo”. ● Fomenta la importancia de realizar acciones socialmente responsables

2.6. RELACIÓN CON LAS POLÍTICAS DEL ACUERDO NACIONAL

La presente propuesta está acorde a la Política 19º del Acuerdo Nacional, sobre “Desarrollo Sostenible y Gestión Ambiental”, a través del cual el Estado tiene el compromiso de integrar la política nacional del ambiente con otras políticas existentes en materia económica, social, cultural, con el objetivo de contribuir con el desarrollo sostenible del país. Además, el Estado se compromete a preservar la biodiversidad, el uso sostenible de los recursos naturales y mejorar la calidad de vida de la población.

ANEXO 2 MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: “IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA – PERÚ”						
PROBLEMA	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLE	HIPÓTESIS	METODOLOGÍA	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS
¿Es viable la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú?	Determinar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú.	a. Analizar el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los gastos deducibles de la Renta de Tercera Categoría, junto con las nociones conceptuales de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental. b. Analizar las casuísticas	VARIABLE INDEPENDIENTE: La implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental. VARIABLE DEPENDIENTE: Deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría	Sí, es viable la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú, para incentivar a las empresas a realizar acciones a favor de la comunidad y del medio ambiente.	TIPO INVESTIGACIÓN: ● Según aplicabilidad o propósitos: Básica ● Según naturaleza o profundidad: Descriptiva MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN: ● Métodos de Investigación General: método descriptivo. ● Métodos específicos de investigación jurídica: Funcional y comparativo. ● Métodos de Interpretación jurídica: Sistemático.	TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS: ● Técnica: Observación Indirecta, Fichaje, Estudio de casos, Lectura técnica. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS: ● Instrumentos: Fichas de Ideas Generales, textuales y de resumen; documentos en entorno virtual, guía de análisis de casos. POBLACIÓN MUESTRAL: <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">M→O</div>

		<p>existentes en el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional sobre la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, utilizando la Guía de Análisis de Casos.</p> <p>c. Comparar los ordenamientos jurídicos tributarios internacionales que incentiven la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta.</p>			<p>DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Diseño de investigación cualitativa ● Diseños específicos en la Investigación Jurídica: diseño jurídico - propositivo, jurídico - descriptivo. 	<ul style="list-style-type: none"> ● M: Muestra son cinco casos (derivadas del Tribunal Fiscal y/o del Tribunal Constitucional) relacionados con la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental ● O: La observación relevante sobre los gastos deducibles del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
--	--	---	--	--	---	--

		d. Determinar el impacto negativo y/o positivo de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.				
--	--	---	--	--	--	--

ANEXO 3 MATRIZ OPERACIONAL

MATRIZ OPERACIONAL					
IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA - PERÙ					
VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DIMENSIONES	SUB DIMENSIONES	INDICADORES	OBJETIVOS
<p>La implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.</p>	<p>Que los gastos por concepto de Responsabilidad Social Empresarial Ambiental sean incorporados como supuesto de deducción en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.</p>	<p>Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.</p>	<p>Responsabilidad Social Empresarial</p>	<p>En otros países se recoge la figura de “responsabilidad social empresarial”, en el caso específico de Perú ¿qué entiende el Tribunal Constitucional por responsabilidad social empresarial?</p> <p>¿Qué entiende el Tribunal Fiscal sobre Responsabilidad Social Empresarial?</p> <p>¿El Tribunal Constitucional</p>	<p>Objetivo General: Determinar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú.</p> <p>Objetivos Específicos:</p> <p>a. Analizar el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del</p>

				<p>considera que las empresas deben realizar acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>Impuesto a la Renta, que regula los gastos deducibles de la Renta de Tercera Categoría, junto con las nociones conceptuales de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.</p>
			<p>Desarrollo sostenible y cuidado del medio ambiente</p>	<p>Para el Tribunal Constitucional, ¿Cuál es el rol de las empresas con el cuidado del medio ambiente y el desarrollo sostenible?</p> <p>¿Con qué finalidad realiza el administrado acciones de responsabilidad social empresarial?</p>	<p>b. Analizar las casuísticas existentes en el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional sobre la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, utilizando la Guía de Análisis de Casos.</p> <p>c. Comparar los ordenamientos jurídicos tributarios internacionales que incentiven la</p>

					<p>Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta.</p> <p>d. Determinar el impacto negativo y/o positivo de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.</p>
Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.	Gastos de la empresa que serán descontados en la determinación del Impuesto a la renta de Tercera Categoría, cuando cumplan con los criterios de deducción.	Gastos	Gastos deducibles	<p>Para el Tribunal Fiscal ¿Qué criterios debe cumplir el gasto por Responsabilidad Social Empresarial para ser deducible?</p> <p>¿Cuál es el</p>	<p>Objetivo General: Determinar la viabilidad de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría</p>
			Gastos no deducibles		

				argumento de la SUNAT para reparar el gasto por Responsabilidad Social Empresarial?	en el Perú. Objetivos Específicos:
		Criterios para la deducción de los gastos	Causalidad	¿Cuándo el Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social Empresarial cumple con el principio de causalidad?	a. Analizar el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los gastos deducibles de la Renta de Tercera Categoría, junto con las nociones conceptuales de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental.
			Fehaciencia	¿Cómo acredita el interesado los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?	b. Analizar las casuísticas existentes en el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional sobre la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental, utilizando la Guía de Análisis de Casos. d. Determinar el impacto negativo y/o

					positivo de la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental como gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
--	--	--	--	--	---

ANEXO 4 GUÍA DE ANÁLISIS

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS

(Sentencias del Tribunal Constitucional)

Anotación: Para proceder a la revisión de las sentencias del Tribunal Constitucional, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre la primera variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”). Asimismo, la información que se obtenga producto de la guía de análisis de casos guarda relación con el objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b”, “c” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE EXPEDIENTE		TIPO DE PROCESO	
DEMANDANTE		DEMANDADO	
FECHA DE LA SENTENCIA			
ANTECEDENTES			
Argumentos de la demanda		Argumentos de la contestación de la demanda	
TEMA DE DISCUSIÓN			
DECISIÓN DEL CASO			
REVISIÓN DE LA SENTENCIA			
1. Para el Tribunal Constitucional, ¿Cuál es el rol de las empresas con el cuidado del medio ambiente y el desarrollo sostenible?			
2. En otros países se recoge la figura de “responsabilidad social empresarial”, en el caso específico de Perú ¿qué entiende el Tribunal			

Constitucional por responsabilidad social empresarial?	
3. ¿El Tribunal Constitucional considera que las empresas deben realizar acciones de responsabilidad social empresarial?	
ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS	

GUÍA DE ANÁLISIS DE CASOS

(Resoluciones del Tribunal Fiscal)

Anotación: Para proceder a la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha creído conveniente realizar una guía de análisis de casos, la cual es un instrumento de investigación que permite recolectar, analizar y discutir sobre las variables de investigación. La información que se obtenga de las preguntas 2 y 3 responden a la variable (“Implementación de la Responsabilidad Social Empresarial Ambiental”), mientras que, las preguntas 1, 4, 5 y 6 responden a la variable (“Gasto deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”), entendiendo que todas las preguntas de la presente guía de análisis permiten proporcionar información para dar cumplimiento al objetivo general y los objetivos específicos “a”, “b” y “d” de la presente investigación.

DATOS GENERALES			
N.º DE RESOLUCIÓN		N.º DE EXPEDIENTE	
ASUNTO		PROCEDENCIA	
FECHA			
ANTECEDENTES			
Argumentos de la recurrente		Argumentos de la administración tributaria	
TEMA EN CONTROVERSIA			
DECISIÓN DEL CASO			
REVISIÓN DE LA RESOLUCIÓN			
1. ¿Cuál es el argumento de la SUNAT para reparar el gasto por Responsabilidad Social Empresarial?			
2. ¿Con qué finalidad realiza el administrado acciones de responsabilidad social empresarial?			
3. ¿Qué entiende el Tribunal Fiscal sobre Responsabilidad Social Empresarial?			

4. Para el Tribunal Fiscal ¿Qué criterios debe cumplir el gasto por Responsabilidad Social Empresarial para ser deducible?	
5. ¿Cuándo el Tribunal Fiscal considera que el gasto por Responsabilidad Social Empresarial cumple con el principio de causalidad?	
6. ¿Cómo acredita el interesado los gastos por Responsabilidad Social Empresarial?	
ANÁLISIS PERSONAL DE LAS AUTORAS	

ANEXO 5

RESOLUCIONES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO JURISDICCIONAL
0048-2004-PI/TC

SENTENCIA

DEL PLENO DEL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**José Miguel Morales Dasso, en representación de cinco mil ciudadanos (demandante)
contra el Congreso de la República (demandado)**

Resolución del 1 de abril de 2005

Asunto:

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por José Miguel Morales Dasso, en representación de más de cinco mil ciudadanos, contra los artículos 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de la Ley N.° 28258 —Ley de Regalía Minera—, sus modificatorias y las demás normas que por conexión sean materia de la causa.

Magistrados presentes:
ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGROYEN
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA
VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO

1285



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP.N.º 0048-2004-PI/TC
LIMA
JOSE MIGUEL MORALES DASSO
Y MÁS DE 5000 CIUDADANOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, al 1 de abril de 2005, el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, integrado por los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Gonzales Ojeda, García Toma, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

Demanda de Inconstitucionalidad interpuesta por más de 5000 ciudadanos, con firmas debidamente certificadas por el Jurado Nacional de Elecciones (JNE), contra los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la Ley N.º 28258 —Ley de Regalía Minera—, de fecha 23 de junio de 2004, sus modificatorias y las demás normas que por conexión sean materia de la causa, por considerar que contiene vicios de inconstitucionalidad por la forma y el fondo.

II. DATOS GENERALES

Tipo de proceso	: Proceso de Inconstitucionalidad.
Demandante	: José Miguel Morales Dasso y más de 5000 ciudadanos.
Norma sometida a control	: Ley N.º 28258 —Ley de Regalía Minera—, publicada el 23 de junio de 2004.
Bienes demandados	: Artículo 66º que establece una reserva de ley orgánica para fijar las condiciones de la utilización y el otorgamiento a particulares de los recursos naturales; inciso 16 del artículo 2º y artículo 70º, que reconocen el derecho de propiedad; inciso 14 del artículo 2º y artículo 62º, que reconocen el derecho a la libertad contractual; inciso 2 del artículo 2º, que reconoce el derecho a la igualdad; y el artículo 103º, que recoge el principio de retroactividad de las leyes.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Petitorio : Que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la Ley N.º 28258, sus modificatorias y normas conexas.

III. NORMA CUESTIONADA

LEY N.º 28258 – *Ley que crea la Regalía Minera como contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos. Se establece su cálculo sobre el valor del concentrado o su equivalente, conforme a la cotización de los precios del mercado internacional, debiendo ser determinada mensualmente, según los rangos establecidos en la ley.*

Su recaudación será distribuida según porcentajes establecidos por ley, a los gobiernos locales, regionales y a las universidades nacionales de la región donde está ubicada la mina.

IV. ANTECEDENTES

I.

Argumentos de la demanda

Los demandantes alegan que la Ley N.º 28258 —Ley de Regalía Minera— vulnera la Constitución, por la forma y por el fondo. Respecto a la inconstitucionalidad por la forma, señalan que no se ha respetado el procedimiento formal para la creación de la denominada regalía minera, ya que de acuerdo al artículo 66º de la Constitución, las condiciones de utilización y otorgamiento de recursos naturales se fijan mediante Ley Orgánica.

Sobre la inconstitucionalidad por el fondo, sostienen que la Ley cuestionada transgrede las normas constitucionales referidas al derecho de propiedad (inciso 16 del artículo 2º y artículo 70º de la Constitución), así como el derecho a la libertad contractual (inciso 14 del artículo 2º y artículo 62º de la Constitución) y a la igualdad de trato (inciso 2 del artículo 2º y artículo 103º de la Constitución).

Señalan que en el Perú, la Constitución Económica consagra una economía social de mercado, sustentada en la generación de riqueza de los privados, cuya base se encuentra en dos componentes básicos: la propiedad y la libertad contractual. Así, en materia económica el sistema legal debe procurar la plena vigencia de estas libertades patrimoniales, las cuales sólo pueden ser afectadas por valores superiores, y no para planificar resultados económicos circunstanciales.

1291

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

A su juicio, la regalía minera representa una clara intromisión en las libertades patrimoniales o libertades económicas, pues no ha revestido la formalidad exigida en el artículo 66° de la Constitución, ni tampoco ha respetado la esencia del derecho, pues se la denomina contraprestación sin que exista prestación recíproca que la justifique; es decir, es una contraprestación de nada.

Indican que el artículo 70° de la Constitución establece que nadie puede ser privado de su propiedad salvo por causa de seguridad nacional o necesidad pública declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Por ello, advierten que la regalía minera impone un pago que significa una detracción forzosa de un porcentaje del valor obtenido por la transformación del mineral bruto a concentrado. Esta detracción patrimonial, añaden, se impone sin que exista causa de seguridad nacional, necesidad pública y sin pago justipreciado por el valor de esa propiedad sobre el concentrado.

Señalan, además, que el Estado goza de un poder tributario que le permite extraer recursos de la propiedad de las personas; empero, la regalía minera no se ha establecido como una obligación tributaria.

Refieren, por otro lado, que la norma cuestionada infringe el artículo 62° de la Constitución, que reconoce el derecho a la libertad contractual, por cuanto irrumpe contra los contratos de concesión anteriores a su vigencia; y, respecto a concesiones futuras, constituye una condición que limita la libertad de estipular, creando una ventaja para el Estado que va más allá de lo razonable.

De este modo, aducen, mientras se haya otorgado y subsista la concesión minera, la naturaleza y contenido del derecho otorgado no puede ser cambiado unilateralmente por una de las partes de la relación jurídica; sin embargo, tal como se constata, lo que establece la regalía es un deber de pago no existente cuando la concesión fue otorgada y, por tanto, no querida originalmente por las partes.

Alegan que la forma como se ha establecido la regalía minera es discriminatoria, por las siguientes razones: a) si fuera válido imponer regalías en una actividad donde el Estado autoriza la explotación de un bien sobre el cual la Nación goza de ciertos derechos en su origen, tendría que hacerlo en todas las actividades económicas en las que dicha situación se presenta, como son las telecomunicaciones, energía, hidrocarburos, educación, transporte, etc., lo cual no ha ocurrido; b) porque excluye del pago a los pequeños productores y a quienes ejercen actividad extractiva y de transformación a concentrados que no sean titulares de concesión; y c) porque establece que el porcentaje de contraprestación varía según el valor que resulta de la cantidad de concentrados.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Los demandantes sostienen que mediante la regalía minera se crea una obligación que pretende ser una contraprestación por bienes que no son propiedad del Estado (concentrados), ya que la propiedad de estos pertenece al titular de la actividad minera, desde el instante en que se extrae el mineral de la tierra. Agregan que la Ley Orgánica de Recursos Naturales establece, en el segundo párrafo de su artículo 23°, que la concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural obtenido y, en consecuencia, la propiedad de los frutos y productos a extraerse.

Cuestionan que la regalía minera se aplique sobre el valor del concentrado, el cual es distinto al de la roca en su estado natural. Precisan que los minerales concentrados son resultado de labores industriales adicionales a la extracción, que imponen al titular de la actividad minera costos económicos diversos, y que, por ello, representa un valor totalmente distinto al recurso original, por lo que debe tomarse en cuenta que, en ese estado, ya no pertenecen al Estado ni a la Nación, sino al titular respectivo.

Finalmente, afirman que desde el punto de vista económico, el concesionario minero sólo está obligado a abonar al Estado un pago anual, llamado Derecho de Vigencia, regulado por los artículos 39° y siguientes de la Ley General de Minería, así como por los artículos 20° y 21° de la Ley Orgánica de Recursos Naturales. Refieren que hay una única retribución, que alternativamente puede ser contraprestación, o derecho de otorgamiento, o derecho de vigencia; y, en el caso de las concesiones mineras, sólo se paga el derecho de vigencia, como requisito previo para el otorgamiento de la concesión minera.

2. Argumentos de la contestación de la demanda

El Procurador Público del Estado a cargo de los asuntos judiciales del Poder Legislativo contesta la demanda y la contradice en todos sus extremos, con los siguientes argumentos:

En primer lugar, sobre la inconstitucionalidad por la forma, señala que las imposiciones que se hacen sobre los frutos que generen los recursos naturales no son materia de Ley Orgánica, pues sólo puede ser materia de dicha jerarquía normativa la determinación de condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares, mas no la parte impositiva.

De este modo, agrega, la regalía minera no es ni una condición para la utilización de los recursos naturales, ni una condición para el otorgamiento de estos, pues se establece en un momento posterior al cumplimiento de las condiciones establecidas para la utilización y otorgamiento de la concesión a los particulares.

En segundo lugar, respecto al fondo, afirma que la regalía minera es un mecanismo de compensación económica al Estado por el provecho particular del que gozan los usuarios de

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

este recurso. En ese sentido, debe entenderse que al tratarse del uso exclusivo y excluyente de recursos naturales no renovables por parte de quien se beneficia de la concesión minera, el Estado está facultado para establecer fórmulas mediante las cuales pueda conseguirse que la Nación participe de este beneficio económico, en su calidad de beneficiaria original del recurso. Esta fórmula es la regalía minera.

Al igual que los demandantes, refiere que la regalía minera no es un tributo, pues se trata de un mecanismo de obtención de recursos originarios, es decir, de fuentes propias, como es el patrimonio de la nación. Así, siendo el Estado el titular, a nombre de la Nación, de los recursos naturales no renovables, es plenamente justificado que exija este pago amparado en su dominio soberano.

Asimismo, advierte que el derecho de vigencia y la regalía minera, son conceptos distintos. El primero representa el pago por el derecho real de la concesión, mientras que el segundo consiste en el pago por la explotación del recurso natural; por lo tanto, no puede admitirse lo que sostienen los demandantes, respecto a que el único pago exigido a los beneficiarios de la concesión minera es el derecho de vigencia.

En cuanto al cálculo de la regalía sobre el valor de concentrado o su equivalente, y no de este en estado puro, indica que se debe a la imposibilidad de poder calcular el valor real de los minerales valiosos, esto es, susceptibles de valoración económica (oro, plata, cobre o zinc, entre otros), que se extraerán de un agregado de minerales, debido a que estos en estado natural no se encuentran aislados sino que están acompañados de otros minerales que muchas veces no tienen valuación económica.

Afirma que constitucionalmente se ha establecido que el derecho de propiedad se ejercita en armonía con el bien común, teniendo como prioridad el interés general frente al particular.

De igual modo, alega que la Ley en cuestión no transgrede el derecho a la libertad contractual, por cuanto, si bien debe mantenerse inalterable lo pactado entre partes, en lo que se refiere al reconocimiento de derechos como el establecimiento de obligaciones o cargas, sin embargo, por aplicación inmediata de la Ley, todas las operaciones o actividades de explotación de recursos minerales valiosos que se realicen a partir de la fecha de su vigencia, estarán comprendidas dentro de sus alcances y, por ende, estarán afectas al pago de la regalía correspondiente.

Sostiene que los compromisos asumidos en los contratos no inhiben al Estado en su soberanía ni impiden que por medio de una ley pueda hacer valer el reconocimiento de un derecho que le es propio, como el derecho de propiedad sobre los recursos naturales y, por ende, a solicitar una contraprestación económica por su uso. La única excepción son aquellos casos en los cuales se haya celebrado contratos ley o convenios de estabilidad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributaria o administrativa, que acrediten una situación de protección e inalterabilidad contractual.

Sobre la alegada afectación del principio de igualdad, manifiesta que la Ley establece un tratamiento de igualdad a los iguales y de desigualdad a los desiguales. Añade que no podría generalizarse la regalía a todas las actividades económicas, ya que por su naturaleza no todas se abocan a la explotación de recursos naturales; y que incluso dentro de la misma actividad minera existen características disímiles, por lo que se ha considerado pertinente establecer el pago en base a rangos, así como el pago de 0% a los pequeños productores y mineros artesanales.

V. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES

La Constitución como concreción de la norma y de la realidad social, política y económica, es el parámetro fundamental para establecer la conformidad de la norma legal con dicha realidad constitucional. Los principios del Estado Social y Democrático de Derecho contenidos en la Constitución y que este Tribunal, como su supremo intérprete, ha venido desarrollando a través de su jurisprudencia, resultan también de vital importancia para evaluar la constitucionalidad de las leyes.

Dado el impacto social de la presente sentencia, que versará sobre el aprovechamiento de recursos naturales de vital importancia como son los minerales, este Colegiado considera indispensable referirse de manera previa a los siguientes temas:

1. La función del Tribunal Constitucional en el Estado Social y Democrático de Derecho.
2. El contenido de lo "social" en la actividad del Estado y de los particulares.
3. La responsabilidad social de la empresa.
4. La Constitución, el medio ambiente y la política nacional del ambiente.
 - a) El derecho a gozar de un medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida.
 - b) El medio ambiente y los recursos naturales.
 - c) La política nacional del ambiente.
 - d) Los conceptos de sostenibilidad y solidaridad.
 - e) Medio ambiente y empresa.

Posteriormente, este Colegiado procederá a analizar las cuestiones jurídicas controvertidas, es decir:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

5. Respecto a la inconstitucionalidad por la forma, corresponderá determinar si la creación de la regalía minera está sujeta a la reserva de ley orgánica a que se refiere el artículo 66° de la Constitución

Y respecto a la inconstitucionalidad por el fondo corresponderá evaluar:

6. La naturaleza jurídica de la regalía minera.
7. El principio de igualdad y el pago por las regalías mineras.
8. La regalía minera y el derecho de propiedad.
9. La concesión minera y la alegada afectación de la libertad contractual.

VI. FUNDAMENTOS

§1. La función del Tribunal Constitucional en el Estado Social y democrático de Derecho

1. La Constitución de 1993 (artículos 3° y 43°) establece que la República del Perú es Social y Democrática de Derecho, superando de este modo la concepción de un Estado Liberal de Derecho. El tránsito de uno a otro modelo no es sólo una cuestión semántica o de términos, sino que comporta el redimensionamiento de la función del propio Estado.

En efecto, si bien es cierto que los valores básicos del Estado liberal eran, precisamente, la libertad, la propiedad individual, la igualdad, la seguridad jurídica y la participación, en todo ámbito, de los ciudadanos en la formación de la voluntad estatal, también lo es que «(...) el Estado social democrático y libre no sólo no niega estos valores, sino que pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca de tal modo que no puede realizarse el uno sin el otro»¹.

2. El Tribunal Constitucional con frecuencia debe hacer frente a conflictos de la más alta trascendencia social y política. Esto supone, muchas veces, que las decisiones jurisdiccionales que adopte, tengan un impacto en los medios académicos y de comunicación social.

No obstante, el reconocimiento del Estado Social y Democrático de Derecho como un espacio plural para la convivencia, hace posible que la labor del máximo intérprete de

¹ GARCÍA PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Madrid: Alianza Editorial, 1980. p. 26.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

la Constitución sea la de un auténtico componedor de conflictos sociales, función que se canaliza, en forma institucional, a través de los procesos constitucionales.

3. La argumentación constitucional, es en este contexto, el mejor recurso de legitimación y persuasión con que cuenta este Tribunal para la búsqueda del consenso social y el retorno de la armonía. De este modo logra adhesiones y persuade y construye un espacio para su propia presencia en el Estado Social y Democrático de Derecho, erigiéndose como una institución de diálogo social y de construcción pacífica de la sociedad plural.
4. El Estado Social y Democrático de Derecho, como alternativa política frente al Estado Liberal, si bien asume los fundamentos de éste, le imprime funciones de carácter social; su pretensión es que los principios que lo sustentan y justifican tengan una base y un contenido social. Ello porque en este modelo de Estado, los derechos del individuo no son excluyentes de los intereses de la sociedad, pues la realización de uno no puede ser sin el concurso del otro. Se trata, pues, de un tipo de Estado que procura la integración social y conciliar los legítimos intereses de la sociedad con los legítimos intereses de la persona, cuya defensa y el respeto de su dignidad constituyen el fin supremo de la sociedad y el Estado (artículo 1º de la Constitución).
5. De ahí que el Estado Social y Democrático de Derecho promueva, por un lado, la existencia de condiciones materiales para alcanzar sus objetivos, lo cual exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y, por otro, la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma tal que pueda evaluar, con prudencia, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando constituirse en obstáculo para el desarrollo social.
6. Como ha señalado Peter Häberle, el Tribunal Constitucional, a través de los procesos constitucionales, sobre todo de aquellos que logran una “gran audiencia” en la sociedad, se vincula cada vez más con los actores directos, “se sociabiliza”, lo que permite que “(...) cuanto más interviene en la conducción de la sociedad abierta, tanto más se adhiere la sociedad a él (...)”².
7. El Tribunal Constitucional participa como un auténtico órgano con sentido social, estableciendo, a través de su jurisprudencia, las pautas por las que ha de recorrer la sociedad plural, advirtiendo los peligros de determinadas opciones del legislador democrático, a través de sus sentencias exhortativas, o, simplemente, llevando el mensaje de la Constitución a los lugares más alejados del país, a través de sus

²Häberle, Peter. “La jurisdicción constitucional institucionalizada en el Estado Constitucional”, en: *Nueve ensayos constitucionales y una lección jubilar*, traducción de Joaquín Brage, Lima 2004, pág. 122.

1254



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

audiencias descentralizadas. En un país que busca desterrar el trauma de las dictaduras y las opciones autoritarias que aún rondan cercanas, la labor del Tribunal, en cada caso, supone la convicción y la esperanza de que es posible construir una sociedad justa y libre con garantía para las diferencias y la pluralidad de opciones.

Como bien precisa Kelsen: «(...) no puede comprenderse la democracia partiendo de la sola idea de libertad; ya que ésta, por sí misma, no puede fundar un orden social, cuyo sentido esencial es la vinculación; y sólo una vinculación normativa puede establecer vínculos sociales y establecer una comunidad. El sentido más profundo del principio democrático radica en que el sujeto no reclama para sí, sino para los demás; el “yo” quiere que también el “tú” sea libre, porque ve en él su igual. De ese modo, para que pueda originarse la noción de una forma social democrática, la idea de igualdad ha de agregarse a la de libertad, limitándola»³.

8. El Tribunal Constitucional, como supremo intérprete de la Constitución, sustentándose en los artículos 3° y 43° de la Constitución, que reconocen al nuestro como Estado Social y Democrático de Derecho, ha venido otorgando contenido a sus principios a través de su jurisprudencia. De este modo, desde la STC N.° 0008-2003-AI/TC (caso Roberto Nesta Brero contra el artículo 4° del Decreto de Urgencia N.° 140-2001) y en causas subsiguientes, se ha marcado la pauta de lo que el constituyente histórico ha querido plasmar en la concepción de una Constitución como una realidad viviente.
9. La jurisprudencia constitucional es una herramienta fundamental para la construcción y defensa permanente del Estado Social y Democrático de Derecho, por cuanto permite que el modelo mismo de organización política no sólo se consolide, sino que se desarrolle en un diálogo fructífero y constante entre texto y realidad constitucional.
10. La jurisprudencia de este Tribunal Constitucional es también una fuente de primer orden no sólo para los tribunales ordinarios y los demás entes públicos, sino para el propio Tribunal a la hora de decidir un nuevo caso. En cada sentencia de principio, un nuevo dispositivo de nuestra Constitución es desarrollado sin olvidar que se trata de una obra duradera en el tiempo y en constante movimiento. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional es, en buena cuenta, *Constitución viviente* de la sociedad plural.

§2. El contenido de lo “social” en la actividad del Estado y de los particulares

11. Este Colegiado, al dejar sentado que el Estado Social y Democrático de Derecho es una construcción complementaria del Estado Liberal de Derecho, precisó que: “[l]a configuración del Estado Social y Democrático de derecho requiere de dos aspectos

³ Kelsen, Hans. *Esencia y valor de la democracia*. Madrid: Labor, 2.ª edición, 1977. p. 138.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

básicos: la existencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma tal que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculo para el desarrollo social (...)”(STC 0008-2003-AI, Fundamento N° 12).

12. En términos económicos, en la precitada ejecutoria nos referimos a una actividad que “(...) debe ser ejercida con responsabilidad social y bajo el presupuesto de los valores constitucionales de la libertad y la justicia (...)” (Fundamento N.º 13). La Economía Social de Mercado parte de la premisa que el mejor sistema para la asignación y distribución de los recursos, es aquel que propicia la concertación libre entre oferta y demanda, puesto que de este modo se promueve el despliegue de las iniciativas de los seres humanos, se incentiva la competencia creadora y se impulsan las innovaciones tecnológicas. Al Estado en este esquema le corresponde crear las condiciones para que las actividades económicas privadas se desarrollen de manera libre y competitiva, procurándoles un marco para su desarrollo eficiente, que redunde en mejores productos y a precios competitivos para los consumidores y usuarios. De otro lado, el mandato constitucional cuyo enunciado es que el Estado debe velar por el bien común, implica que debe intervenir para corregir las inequidades sociales, a fin de que todos, y no unos pocos, sean partícipes de los beneficios del progreso y del desarrollo económico.
13. En este contexto, el papel del Estado implica la defensa del bien común y del interés público, la explotación y el uso racional y sostenible de los recursos naturales que como tales pertenecen a la Nación, y el desarrollo de acciones orientadas a propiciar la equidad social. Por ende, tiene la obligación de acentuar la búsqueda del equilibrio entre la libertad económica, la eficiencia económica, la equidad social y las condiciones dignas de vida material y espiritual para las actuales y venideras generaciones.

§3. Responsabilidad social de la empresa

14. El modelo del Estado Social y Democrático de Derecho representa un nivel de desarrollo mayor que el del Estado Liberal. Pero ¿qué supone la fórmula política o, más precisamente, el término “social” respecto a la actuación de los grupos económicos y las empresas privadas? ¿Es indiferente que el Estado se defina constitucionalmente como “Social y Democrático de Derecho” cuando se trata de extraer algunos efectos frente a los particulares? Respecto del Estado, ya sabemos que ha suscitado una especie de mutación estructural. No es lo mismo, ni en la perspectiva histórica, ni en cuanto a los alcances y contenidos concretos, la fórmula del Estado Liberal y la acuñada por el constitucionalismo de posguerra como “Estado Democrático y Social de Derecho”.

1255



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

15. 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. La Economía Social de Mercado condiciona la participación de los grupos económicos en armonía con el bien común y el respeto del interés general, estableciendo límites para que la democracia constitucional no sea un espacio donde se impongan las posiciones de los más poderosos económicamente en detrimento de los bienes jurídicos protegidos constitucionalmente. En el Estado Social y Democrático de Derecho el crecimiento económico no puede ni debe reñirse con el derecho a la plenitud de la vida humana; no puede superponerse al resguardo de la dignidad de la persona que constituye la prioridad no sólo del Estado, sino de la sociedad en su conjunto.

16. Lo “social”, se define aquí desde tres dimensiones: como mecanismo para establecer legítimamente algunas restricciones a la actividad de los privados; como una cláusula que permite optimizar al máximo el principio de solidaridad, corrigiendo las posibles deformaciones que pueda producir el mercado de modo casi “natural”, permitiendo, de este modo, un conjunto de mecanismos que permitan al Estado cumplir con las políticas sociales que procuren el bienestar de todos los ciudadanos; y, finalmente, como una fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.

Prima facie, la actividad de la empresa está sujeta a regulaciones constitucionales y legales a fin de que la organización política pueda lograr los objetivos establecidos en la propia Constitución. Por ello es que, cuando entran en conflicto determinados derechos o libertades individuales con las prerrogativas del Estado, resulta determinante establecer el marco jurídico y político en que se sustentan dichos derechos. Ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas *per se* en el constitucionalismo contemporáneo. Lo importante es que dichos derechos se interpreten a la luz de las cláusulas del Estado Social y Democrático de Derecho; de lo contrario, otros bienes constitucionales igualmente valiosos tendrían el riesgo de diferirse. Sólo de este modo puede considerarse superado el viejo y equívoco postulado del mercado *per se* virtuoso y el Estado *per se* mínimo, para ser reemplazado por un nuevo paradigma cuyo enunciado es: “tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

§4. La Constitución, el medio ambiente y la política nacional del ambiente***El derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida***

17. La Constitución Política de 1993 (artículo 2º, inciso 22) reputa como fundamental el derecho de la persona «(...) a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida». El constituyente, al incluir dicho derecho en el Título I, Capítulo I, referido a los derechos fundamentales, ha tenido como propósito catalogar el derecho de las personas a disfrutar de un medio ambiente sano, como un derecho de la persona. El carácter de este derecho impone delimitar, principalmente, su contenido. Ello, no obstante, exige analizar previamente el significado de «medio ambiente», pues es un concepto que es consustancial al contenido mismo del derecho en cuestión.

Desde la perspectiva constitucional, y a efectos de su protección, se hace referencia, de modo general, al medio ambiente como el lugar donde el hombre y los seres vivos se desenvuelven⁴. En dicha definición se incluye «(...) tanto el entorno globalmente considerado –espacios naturales y recursos que forman parte de la naturaleza: aire, agua, suelo, flora, fauna– como el entorno urbano»⁵; además, el medio ambiente, así entendido, implica las interrelaciones que entre ellos se producen: clima, paisaje, ecosistema, entre otros.

Una vez precisado el concepto de medio ambiente, debemos referirnos al derecho en sí. Nuestra Constitución ha elevado al nivel de fundamental dicho derecho; siendo ello así, el Estado tiene el deber de efectivizar su plena vigencia, así como prever los mecanismos de su garantía y defensa en caso de transgresión.

El contenido del derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la persona está determinado por los siguientes elementos, a saber: 1) el derecho a gozar de ese medio ambiente y 2) el derecho a que ese medio ambiente se preserve⁶.

En su primera manifestación, esto es, *el derecho a gozar de un medio ambiente equilibrado y adecuado*, dicho derecho comporta la facultad de las personas de poder disfrutar de un medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica; y, en el caso en que el hombre intervenga, no debe

⁴ Vera Esquivel, Jesús. *El nuevo Derecho internacional del medio ambiente*. Lima: Academia Diplomática del Perú, 1992. p. 14.

⁵ Alonso García, María. *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica y acústica*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 90.

⁶ Canosa Usera, Raúl. *Constitución y medio ambiente*. Madrid: Dykinson-Ciudad Argentina Editorial, 2000. p. 101.

1301



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

suponer una alteración sustantiva de la interrelación que existe entre los elementos del medio ambiente. Esto supone, por tanto, el disfrute no de cualquier entorno, sino únicamente del adecuado para el desarrollo de la persona y de su dignidad (artículo 1° de la Constitución). De lo contrario, su goce se vería frustrado y el derecho quedaría, así, carente de contenido.

Pero también el derecho en análisis se concretiza en el *derecho a que el medio ambiente se preserve*. El derecho a la preservación de un medio ambiente sano y equilibrado entraña obligaciones ineludibles, para los poderes públicos, de mantener los bienes ambientales en las condiciones adecuadas para su disfrute. A juicio de este Tribunal, tal obligación alcanza también a los particulares, y con mayor razón a aquellos cuyas actividades económicas inciden, directa o indirectamente, en el medio ambiente.

18. En cuanto al vínculo existente entre la producción económica y el derecho a un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida, se materializa en función a los principios siguientes: a) el principio de desarrollo sostenible o sustentable (que merecerá luego un análisis); b) el principio de conservación, en cuyo mérito se busca mantener en estado óptimo los bienes ambientales; c) el principio de prevención, que supone resguardar los bienes ambientales de cualquier peligro que pueda afectar su existencia; d) el principio de restauración, referido al saneamiento y recuperación de los bienes ambientales deteriorados; e) el principio de mejora, en cuya virtud se busca maximizar los beneficios de los bienes ambientales en pro del disfrute humano; f) el principio precautorio, que comporta adoptar medidas de cautela y reserva cuando exista incertidumbre científica e indicios de amenaza sobre la real dimensión de los efectos de las actividades humanas sobre el ambiente; y, g) el principio de compensación, que implica la creación de mecanismos de reparación por la explotación de los recursos no renovables.

19. En lo que respecta al principio de desarrollo sostenible o sustentable, constituye una pauta basilar para que la gestión humana sea capaz de generar una mayor calidad y condiciones de vida en beneficio de la población actual, pero manteniendo la potencialidad del ambiente para satisfacer las necesidades y las aspiraciones de vida de las generaciones futuras. Por ende, propugna que la utilización de los bienes ambientales para el consumo no se “financien” incurriendo en “deudas” sociales para el porvenir.

20. Al respecto, en 1987, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas, conocida también como la Comisión Brundtland, emitió su informe en el que definió el desarrollo sostenible como aquel proceso en donde se asegura la satisfacción de las necesidades humanas del presente sin que se ponga en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que, por ende, involucre la utilización de recursos, la dirección de las inversiones y la orientación de los cambios tecnológicos e institucionales que acrecienten el potencial actual y futuro de los recursos naturales en aras de atender las necesidades y aspiraciones humanas.

21. Por su parte, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, del mes de junio de 1992, que recoge entre sus principales fines la integridad del sistema ambiental y de desarrollo mundial, proclama, entre otras cosas, una serie de principios, entre los que destacamos lo siguiente:

- Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza.

- El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras.

- Todos los Estados y todas las personas deberán cooperar en la tarea esencial de erradicar la pobreza como presupuesto indispensable para el desarrollo sostenible, a fin de reducir las disparidades en los niveles de vida y responder adecuadamente a las necesidades de la mayoría de los pueblos del mundo.

- Los Estados deberán cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar, proteger y restablecer la salud y la integridad del ecosistema de la Tierra. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial, los Estados tienen responsabilidades comunes pero diferenciadas. Los países desarrollados reconocen la responsabilidad que les cabe en la búsqueda internacional del desarrollo sostenible, en vista de las presiones que sus sociedades ejercen en el medio ambiente mundial y de las tecnologías y los recursos financieros de que disponen.

Las autoridades nacionales deberán procurar y fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, priorizando el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.

22. En atención a lo expuesto, el desarrollo sostenible o sustentable *requiere de la responsabilidad social*: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general.

23. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido, en el caso Elizabeth Ponce Pescorán vs. Municipalidad Provincial del Callao y Depósitos Químicos Mineros S.A. (Exp. N.º 1752-2004-AA/TC, Fundamento 23), que, conforme al artículo 59º de la Constitución, el Estado estimula la creación de la riqueza y la libertad de empresa, comercio e industria, y que estas se ejercen en una economía social de mercado según lo dispone el artículo 58º de la Constitución, de manera que la responsabilidad social de la empresa es plenamente compatible con las disposiciones constitucionales citadas.
24. Es de verse en dicha sentencia, que alude expresamente a la relación de las empresas con las preocupaciones sociales y medioambientales a través de sus actividades comerciales, que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales.
25. En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible.
26. En el caso del medio ambiente, la responsabilidad social debe implicar el mantenimiento de un enfoque preventivo que favorezca su conservación; el fomento de iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental; el fomento de inversiones en pro de las comunidades afincadas en el área de explotación; la búsqueda del desarrollo y la difusión de tecnologías compatibles con la conservación del ambiente, entre otras.

Medio ambiente y recursos naturales

27. La Real Academia de la Lengua define naturaleza como aquella realidad objetiva que existe independientemente de la conciencia y que está en incesante movimiento y cambio; por ende, sujeta a evolución continua. La parte de la naturaleza que rodea o circunda los hábitat de la pluralidad de especies vivas se denomina ambiente o medio ambiente.

El medio ambiente es el mundo exterior que rodea a todos los seres vivos y que determina y condiciona su existencia. Es el ámbito en que se desarrolla la vida y en cuya creación no ha intervenido la acción humana. En puridad, medio ambiente alude al compendio de elementos naturales —vivos e inanimados— sociales y culturales

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

existentes en un lugar y tiempo determinados, que influyen o condicionan la vida humana y la de los demás seres vivientes (plantas, animales y microorganismos).

El medio ambiente se define como “(...) el conjunto de elementos sociales, culturales, bióticos y abióticos que interactúa en un espacio y tiempo determinado; lo cual podría graficarse como la sumatoria de la naturaleza y las manifestaciones humanas en un lugar y tiempo concretos”⁷.

El término biótico se refiere a todos los seres vivos de una misma región, que coexisten y se influyen entre sí; en cambio lo abiótico alude a lo no viviente, como el agua, el aire, el subsuelo, etc.

El medio ambiente se compone de los denominados elementos naturales, los cuales pueden generar, según sea el caso, algún tipo de utilidad, beneficio o aprovechamiento para la existencia o coexistencia humana.

Así, entre los elementos carentes de utilidad y beneficio y que, incluso, pueden afectar la vida humana tenemos los terremotos, maremotos, ondas de frío o calor, etc. En cambio, aquellos que pueden ser de utilidad, beneficio o aprovechamiento material o espiritual para el hombre son los denominados *recursos naturales*.

28. Los recursos naturales pueden definirse como el conjunto de elementos que brinda la naturaleza para satisfacer las necesidades humanas, en particular, y las biológicas, en general. Representan aquella parte de la naturaleza que tiene alguna utilidad actual o potencial para el hombre. En otras palabras, son los elementos naturales que el ser humano aprovecha para satisfacer sus necesidades materiales o espirituales; vale decir, que gozan de aptitud para generar algún tipo de provecho y bienestar⁸.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) ha declarado que los recursos naturales son todos aquellos recursos que el hombre encuentra en su ambiente y que puede utilizar en su beneficio. Estos se clasifican en:

- a) Recursos renovables: Son aquellos que, a pesar de ser utilizados, pueden regenerarse y, por ende, no perecen para su posterior aprovechamiento. Es el caso del suelo, el agua, las plantas y los animales. En tal sentido, devienen en duraderos y obtienen permanencia de utilidad. Los procesos de autoregeneración y autodepuración se denominan resiliencia, y sólo tienen lugar cuando el ser humano no excede la capacidad de carga en su aprovechamiento. Por tal motivo, un recurso

⁷ Andalus Westreicher, Carlos. *Derecho Ambiental*. Lima: Gráfica Bellido, 2004, pág. 107

⁸ Andalus Westreicher, Carlos *Op. Cit.* pág. 26

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

será renovable en la medida que su utilización o aprovechamiento no se realice de manera desmesurada e irracional. Sólo así se podrá alcanzar el aprovechamiento sostenible del bien ambiental.

- b) Recursos no renovables: Son aquellos que, al ser utilizados, se agotan irremediablemente. Es el caso de los minerales, el petróleo, el carbón, el gas natural, etc. Su utilización o provecho comporta inexorablemente la extinción de su fuente productiva, habida cuenta de su incapacidad de alcanzar autoregeneración o autodepuración.

29. El artículo 66° de la Constitución señala que los recursos naturales, *in totum*, son patrimonio de la Nación. Ello implica que su explotación no puede ser separada del interés nacional, por ser una universalidad patrimonial reconocida para los peruanos de todas las generaciones. Los beneficios derivados de su utilización deben alcanzar a la Nación en su conjunto; por ende, se proscribe su exclusivo y particular goce.

En ese sentido, los recursos naturales —como expresión de la heredad nacional— reposan jurídicamente en el dominio del Estado. El Estado, como la expresión jurídico-política de la nación, es soberano en su aprovechamiento. Es bajo su imperio que se establece su uso y goce.

El dominio estatal sobre dichos recursos es eminente, es decir, el cuerpo político tiene la capacidad jurisdiccional para legislar, administrar y resolver las controversias que se susciten en torno a su mejor aprovechamiento.

30. El Tribunal Constitucional considera que el medio ambiente, entendido sistemáticamente como el conjunto de fenómenos naturales en que existen y se desarrollan los organismos humanos, encuentra en el comportamiento humano una forma de acción y de creación que *condiciona el presente y el futuro de la comunidad humana*.

Política Nacional del Ambiente

31. El artículo 67° de la Constitución establece la obligación perentoria del Estado de instituir la *política nacional del ambiente*. Ello implica un conjunto de acciones que el Estado se compromete a desarrollar o promover, con el fin de preservar y conservar el ambiente frente a las actividades humanas que pudieran afectarlo.

Esta política nacional -entendida como el conjunto de directivas para la acción orgánica del Estado a favor de la defensa y conservación del ambiente- debe permitir el desarrollo integral de todas las generaciones de peruanos que tienen el derecho de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

gozar de un ambiente adecuado para el bienestar de su existencia. Esta responsabilidad estatal guarda relación con lo dispuesto en el artículo 2º, inciso 22) de la Constitución, que reconoce el derecho fundamental de toda persona “a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida”.

Dicha política debe promover el uso sostenible de los recursos naturales; *ergo*, debe auspiciar el goce de sus beneficios resguardando el equilibrio dinámico entre el desarrollo socioeconómico de la Nación y la protección y conservación de un disfrute permanente.

32. El uso sostenible obliga a la tarea de rehabilitar aquellas zonas que hubieren resultado afectadas por actividades humanas destructoras del ambiente y, específicamente, de sus recursos naturales. Por ende, el Estado se encuentra obligado a promover y aceptar únicamente la utilización de tecnologías que garanticen la continuidad y calidad de dichos recursos, evitando que su uso no sostenido los extinga o deprede.

Es dentro de ese contexto que el Estado se encuentra obligado a auspiciar la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales objeto de protección.

33. En consecuencia, de una interpretación sistemática del artículo 2º, inciso 22) y de los artículos 66º y 67º de la Constitución, se concluye que una manifestación concreta del derecho de toda persona a disfrutar de un entorno ambiental idóneo para el desarrollo de su existencia, es el reconocimiento de que los recursos naturales -especialmente los no renovables- en tanto patrimonio de la Nación, deben ser objeto de un aprovechamiento razonable y sostenible, y los beneficios resultantes de tal aprovechamiento deben ser a favor de la colectividad en general, correspondiendo al Estado el deber de promover las políticas adecuadas a tal efecto.

Los conceptos de sostenibilidad, solidaridad y la responsabilidad social de la empresa minera.

34. Las cláusulas de protección del medio ambiente y los recursos naturales, prescritas básicamente en los artículos 66º, 67º, 68º y 69º de la Constitución, establecen el marco de actuación del Tribunal y la responsabilidad de los actores económicos en la preservación de los recursos y medios indispensables para nuestra propia subsistencia como especie. En efecto, la actividad de las empresas mineras, por el mismo hecho de estar vinculada a la explotación de recursos naturales, comparte una responsabilidad de primer orden en la implementación de políticas públicas orientadas a la preservación del medio ambiente, debido a los riesgos que supone su actuación en el ámbito de la exploración y la explotación minera misma.

FOR



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

35. La preocupación por la preservación de los recursos naturales y el medio ambiente, desde luego, no es un tema plausible solo desde una perspectiva constitucional. El enfoque económico se ha orientado en los últimos años a la necesidad de cambiar la perspectiva de rentabilidad inmediatista en el ámbito de la explotación de los recursos, por la de una rentabilidad estratégica, donde el concepto “sostenibilidad” resulta clave. De este modo, se ha puesto en tela de juicio una idea que parecía irrefutable hasta hace poco, y que consistía en sostener que “el crecimiento económico ininterrumpido conduce al mayor bienestar general”; ahora se considera que en algunos casos el propio crecimiento puede ser motivo de alarma por el nivel de deterioro que puede significar el agotamiento de algunos recursos no renovables o el daño que puede acarrear para el medio ambiente. El desarrollo sostenido significa, desde esta perspectiva, “(...) que los procesos de inversión no se entiendan y manejen únicamente con el fin de obtener beneficios monetarios, sino que se consideren asimismo factores no monetarios (por ejemplo las realidades sociales, culturales y ecológicas). Esto significa que el valor de los servicios y los bienes medioambientales debe estimarse en el proceso de formación de las decisiones e incorporarse al mismo”⁹.

36. Por “sostenibilidad” debe entenderse “(...) a la relación que existe entre los sistemas dinámicos de la economía humana, y los sistemas ecológicos, asimismo dinámicos pero que normalmente cambian a un ritmo más lento, y donde a) la vida humana puede continuar indefinidamente; b) los individuos humanos pueden prosperar; c) las culturas humanas pueden desarrollarse; pero en la que d) los efectos de la actividad humana se mantienen de unos límites, de forma que no se destruya la diversidad, la complejidad y el funcionamiento del sistema ecológico que sirve de sostenimiento a la vida¹⁰”. Esto pone de manifiesto que no se trata ya solamente de las posibles restricciones con una finalidad solidaria o para cumplir con determinadas prestaciones propias del Estado Social y Democrático de Derecho, sino incluso, como una necesidad de mantener y preservar nuestra propia especie. Como ha precisado Costanza¹¹, “(...) en un sentido importante, sostenibilidad es mera justicia con relación a las generaciones futuras. En donde hay que incluir también a las futuras generaciones de otras especies, aun cuando nuestro interés principal se centre en nuestra propia especie”. Ese es pues el criterio que debe informar a este Colegiado para decidir un caso como este, donde, en buena cuenta, las restricciones o el cumplimiento de algunas obligaciones impuestas a las empresas mineras se sustentan en el hecho que la comunidad organizada pueda orientar los

⁹ Cfr. Meter Dogsé y Bernd Von Droste, “El desarrollo sostenible. El papel de la inversión”, En: *Medio ambiente y desarrollo sostenible. Más allá del informe Brundtland, Robert Gooldland y otros* (Editores), Trotta, Madrid, 1997, pgs. 90 y 91

¹⁰ Robert Costanza, “La economía ecológica de la sostenibilidad. Invertir en capital natural”. En: *Medio ambiente y desarrollo sostenible. Más allá del informe Brundtland, Robert Gooldland y otros* (Editores), Trotta, Madrid, 1997, pgs. 108.

¹¹ Robert Costanza, *op. Cit.* pg. 108

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

recursos económicos resultantes a mejorar la calidad de vida, a propiciar investigaciones para prevenir desastres ecológicos o a satisfacer necesidades básicas como puede ser la salud o la educación.

37. El principio de solidaridad, directamente relacionado con la naturaleza misma del Estado Social y Democrático de Derecho, está en la base misma de nuestro sistema jurídico, que ha puesto al hombre y no a la empresa ni a la economía, en el punto central de su *ethos* organizativo. Así, el Constituyente, al establecer en el artículo 1° de la Constitución Política, que “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”, ha dejado un mensaje claro para las generaciones futuras; por ello, tanto el Estado como la sociedad se organizan y toman sus decisiones teniendo como centro al ser humano. Cuando entran en conflicto la generación lucrativa o la mayor rentabilidad de ciertos grupos económicos, con el bienestar colectivo o la defensa de los bienes que resultan indispensables para que la vida humana siga desarrollándose, la interpretación que de la Constitución se haga debe preferir el bienestar de todos y la preservación de la especie, así como también de las demás especies, como ya se ha dicho.

Medio ambiente y empresa

38. En la medida que la protección del medio ambiente constituye una preocupación principal de las actuales sociedades, se impone la necesidad de implementar fórmulas que permitan la conciliación del paradigma del desarrollo con la necesaria conservación de los recursos y elementos ambientales que se interrelacionan con el entorno natural y urbano. Se busca con ello preterir formas de desarrollo irrazonable, que en sí mismo es destructivo y no sostenible para el beneficio de las generaciones presentes y futuras.

Ello exige que el Estado -a través de la Administración como gestora pública- asuma el deber que le impone la Constitución en su artículo 44°, consistente en “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”; para la consecución de dicho fin debe emplear todos los medios legítimos y razonables que se encuentren a su alcance, limitando, condicionando, regulando, fiscalizando y sancionando las actividades de los particulares hasta donde tenga competencias para ello, sea que éstas se realicen de forma independiente o asociada.

Estos principios se concretizan en una política de Estado orientada a conseguir una mejor calidad de vida para la población, cuyo contenido excluya criterios residuales o de conveniencia coyuntural que sólo acarrearán desarrollos legislativos inorgánicos, en consonancia con lo establecido por el artículo 67 de la Constitución. Además exige que los poderes públicos controlen el uso racional de los recursos naturales dentro de un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

desarrollo económico armónico, como doctrinariamente se enuncia, criterio que el Tribunal Constitucional busca enfatizar en esta sentencia.

No obstante, un límite constitucional a esta política nacional del ambiente es el reconocimiento de la libertad de empresa consagrada en el artículo 59° de la Constitución, derecho fundamental que no se encuentra en conflicto con la regulación estatal de la materia, sino que se realiza a través de ella.

§5. Sobre la supuesta inconstitucionalidad formal de la Ley N.º 28258: La materia reservada a ley orgánica por el artículo 66° de la Constitución

39. Los demandantes señalan que al establecer la contraprestación denominada regalía minera, la Ley N.º 28258 incurre en una inconstitucionalidad formal, puesto que, de acuerdo con el artículo 66° de la Constitución, sólo por ley orgánica pueden fijarse las condiciones de la utilización de recursos naturales y su concesión a particulares.

Por su parte, el demandado arguye que la regalía minera no es una condición para la utilización de los recursos naturales, ni tampoco una condición para su otorgamiento, de modo que su regulación no está sujeta a reserva de ley orgánica.

Al respecto, lo primero que este Tribunal debe recordar es que la ley orgánica no es una categoría normativa que pueda entenderse en los mismos términos que la ley ordinaria. Y no porque su ubicación en el sistema de fuentes diseñado por la Constitución de 1993 sea distinta (pues ambas comparten el mismo rango), sino por su disímil naturaleza.

En efecto, a diferencia de la ley ordinaria, la ley orgánica es una categoría normativa cuyo uso legislativo es excepcional, ya que, por un lado, se aparta de la común manifestación del principio democrático en el ámbito del procedimiento legislativo (sostenido en la preponderancia de las mayorías simples sobre las minorías), para imponer una democracia basada en mayorías cualificadas o reforzadas; y, por otro, se ocupa de materias específicas y directamente reservadas por la propia Constitución.

Así, el artículo 106° de la Constitución establece que: “Mediante leyes orgánicas se regulan la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, así como también las otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida por la Constitución. (...). Para su aprobación o modificación se requiere el voto de más de la mitad del número legal de miembros del Congreso”.

40. Debido a su carácter excepcional, el ámbito material reservado para las leyes orgánicas no puede entenderse en términos amplios o extensivos, sino de manera especialmente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

restrictiva. La regla de la aplicación no extensiva de las normas que establecen excepciones está prescrita, además, en el artículo IV del Título Preliminar del Código Civil.

41. El artículo 66° de la Carta Fundamental, reserva a la ley orgánica la fijación de las condiciones de utilización y otorgamiento a particulares de los recursos naturales, renovables o no renovables.

A juicio del Tribunal, la determinación de las materias sujetas a reserva de ley orgánica, se ha efectuado en la Ley N.º 26821 —Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales—, básicamente en su Título IV (Otorgamiento de derechos sobre los recursos naturales) y el Título V (Condiciones de aprovechamiento sostenible de recursos naturales), norma que se encuentra vigente y que no ha sido impugnada.

42. El artículo 1° de dicha Ley N.º 26821 precisa el ámbito de su aplicación: “La presente Ley Orgánica norma el régimen de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, en tanto constituyen patrimonio de la Nación, estableciendo sus condiciones y las modalidades de otorgamiento a particulares, en cumplimiento del mandato contenido en los artículos 66° y 67° del Capítulo II del Título III de la Constitución Política del Perú y en concordancia con lo establecido en el Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales y los convenios internacionales suscritos por el Perú”.

43. Asimismo, es menester destacar que el artículo 3° de la mencionada Ley N.º 26821 define la naturaleza y señala cuáles son los recursos naturales; al respecto, declara que: “Se consideran recursos naturales a todo componente de la naturaleza, susceptible de ser aprovechado por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tenga un valor actual o potencial en el mercado tales como:

- a. Las aguas: superficiales y subterráneas;
- b. El suelo, el subsuelo y las tierras por su capacidad de uso mayor: agrícolas, pecuarias, forestales y de protección;
- c. La diversidad biológica: como la diversidad de flora, de la fauna y de los microorganismos o protistas; los recursos genéticos, y los ecosistemas que dan soporte a la vida;
- d. Los recursos hidrocarboníferos, hidroenergéticos, eólicos, solares, geotérmicos y similares;
- e. La atmósfera y el espectro radioeléctrico;
- f. Los minerales;
- g. Los demás considerados como tales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El paisaje natural, en tanto sea objeto de aprovechamiento económico, es considerado recurso natural para efectos de la presente ley”.

44. De igual forma, es preciso enfatizar que el artículo 4° de la misma Ley N.° 26821 precisa el ámbito del dominio sobre los recursos naturales, e indica que: “Los recursos naturales mantenidos en su fuente, sean éstos renovables o no renovables, son Patrimonio de la Nación. Los frutos y productos de los recursos naturales obtenidos en la forma establecida en la presente Ley, son del dominio de los titulares de los derechos concedidos sobre ellos”. El dominio, vale decir la propiedad de los frutos y productos obtenidos conforme a la referida ley orgánica, corresponde a los titulares de los derechos concedidos sobre ellos.

Empero, resulta obvio que la regulación legal para la concesión a particulares de derechos para el aprovechamiento de los recursos naturales, renovables y no renovables, tiene que ser diversa, según la naturaleza de dichos recursos.

45. En ningún caso el Estado puede abdicar de su *ius imperium* para regular el aprovechamiento de los recursos naturales que son de la Nación. Así lo indica –aunque en la teoría del derecho constitucional era innecesario- el artículo 6° de la aludida Ley N.° 26821, al disponer que: “El Estado es soberano en el aprovechamiento de los recursos naturales. Su soberanía se traduce en la competencia que tiene para legislar y ejercer funciones ejecutivas y jurisdiccionales sobre ellos” (subrayado nuestro).

46. Los derechos para el aprovechamiento de los recursos naturales se otorgan a los particulares mediante las modalidades que establecen las **leyes especiales** para cada recurso natural, según lo determina el artículo 19° de la Ley N.° 26281, que –como se ha indicado-, es ley orgánica. En cuanto a las condiciones de su otorgamiento a particulares, el artículo 20° de la Ley N.° 26821 precisa, como una de sus condiciones, el pago de una retribución económica. En concreto, dicho precepto establece que:

“Todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales.

La retribución económica a que se refiere el párrafo precedente, incluye todo concepto que deba aportarse al Estado por el recurso natural, ya sea como contraprestación, derecho de otorgamiento o derecho de vigencia del título que contiene el derecho, establecidos por las leyes especiales”.

Consecuentemente, de conformidad con dicho dispositivo: a) todo aprovechamiento particular de recursos naturales debe retribuirse económicamente; b) la retribución que establezca el Estado debe fundamentarse en *criterios económicos, sociales y*

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

ambientales; c) la categoría retribución económica puede incluir *todo concepto* que deba aportarse al Estado por el recurso natural; d) dentro de los conceptos entendidos como retribución económica, pueden considerarse, por un lado, a las contraprestaciones y, por otro, al derecho de otorgamiento o derecho de vigencia del título que contiene el derecho; y e) dichas retribuciones económicas son establecidas por leyes especiales.

47. Así, tal como lo dispone el artículo 66° de la Constitución, la condición para exigir a los particulares el pago de una retribución económica por la concesión de los recursos naturales, se encuentra fijada en una ley orgánica (en este caso la Ley N.° 26821). No obstante, la regulación específica de cada una de las modalidades como pueda materializarse dicha retribución, corresponde ser desarrollada por leyes especiales. Y no podría ser de otro modo, pues, si como quedó dicho, las leyes orgánicas tienen naturaleza excepcional y su contenido es eminentemente restringido, sería constitucionalmente inaceptable extender la materia reservada a la regulación y reglamentación de los muy diversos modos como tal retribución económica pueda hacerse efectiva. Justamente, es por ley especial como se regula la regalía minera.

§6. Naturaleza de la regalía minera

48. Luego de haber sentado el marco teórico pertinente y de haber desvirtuado la supuesta inconstitucionalidad formal de la norma cuestionada, corresponde ingresar en el análisis de la alegada inconstitucionalidad material de dicha norma.

49. Cuando el Estado interviene en materia económica a través de la creación de tributos, su actuación se encuentra sujeta al respeto de los principios constitucionales establecidos en el artículo 74° de nuestra Constitución (principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales). Ello no quiere decir, claro está, que si una exigencia económica -como la regalía minera- no reviste cariz tributario, el legislador quede habilitado para establecerla sin ningún parámetro de objetividad y razonabilidad.

La intervención del Estado se considera como legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad.

50. De otro lado, es importante tener en cuenta que la regalía minera no es una creación novedosa del legislador peruano, pues también está regulada por otros ordenamientos jurídicos de alta rentabilidad en el sector minero, en los cuales adopta la denominación de regalía minera o *royalty*, siendo normalmente incorporada en los costos de

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

producción de las empresas. Por tal motivo, mal podría desconocerse su existencia o argumentarse que ella resta competitividad minera al país.

Diferencia frente al canon minero

51. En nuestro ordenamiento jurídico, el canon ha sido previsto constitucionalmente en el artículo 77°, como el reconocimiento del derecho que le asiste a los gobiernos locales y regionales para recibir una porción de lo recaudado en beneficio de su comunidad; debiendo calcularse, sobre la base de la totalidad de ingresos y rentas provenientes de la explotación de recursos naturales de sus circunscripciones.

52. Por consiguiente, no se trata de un pago, sino de una compensación del Estado a los Gobiernos Regionales y Locales respecto a la distribución de ingresos ya recaudados. En nuestro país coexisten 6 tipos de canon, a saber: minero, petrolero, pesquero, forestal, gasífero y de hidrocarburos. En el caso del canon minero, la compensación será la distribución de los ingresos recaudados a las zonas donde se explotan los recursos minerales, garantizándose la participación directa de la población local en el beneficio del reparto. Medida que se justifica porque dicha población será la que recibirá el mayor impacto cuando estos recursos se agoten.

53. Como se advierte, la regalía es la contraprestación del titular de la concesión minera a los gobiernos regionales y locales por la explotación de recursos naturales no renovables, justificada en la necesidad de la Nación de recibir beneficios de sus propios recursos antes de que se agoten. En tanto que, el canon, es la participación de la renta económica ya recaudada dispuesta por el Estado a favor de los gobiernos regionales y locales de las zonas de explotación de recursos.

Diferencia con el derecho de vigencia

54. Los demandantes sostienen que mediante el pago por derecho de vigencia de la concesión, los titulares de actividad minera ya retribuyen al Estado por el uso de recursos naturales, y que ello se encuentra establecido en el artículo 20° de la Ley N.º 26821 -Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales-.

55. Conforme ya lo hemos señalado precedentemente, estamos frente a dos tipos diferentes de retribución económica. La regalía minera –como ya se señaló– es una retribución económica contraprestativa o compensatoria por el usufructo de lo que se extrae. En tanto que el derecho de vigencia es una retribución económica por el mantenimiento de la concesión, y cuyo incumplimiento priva de efecto a la concesión misma, constituyéndose en causal de caducidad de la concesión. Esta diferencia, además, puede constatararse en la forma de cálculo de cada una; así, el derecho de vigencia, de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

periodicidad anual, tomará en cuenta el número de hectáreas otorgadas o solicitadas en concesión, y no la producción obtenida, como en el caso de la regalía.

56. La diferencia es contemplada por la propia Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales; su artículo 29º, al establecer las condiciones del aprovechamiento sostenible, estipula de manera independiente, por un lado, que se cumpla con la retribución económica correspondiente de acuerdo a las leyes especiales (literal d); y, por otro, que se mantenga al día el derecho de vigencia (literal e). Tal como quedó dicho al analizar el supuesto alegado de inconstitucionalidad formal, el artículo 20º de esta ley orgánica es el que establece las diferentes retribuciones económicas a que tiene derecho el Estado por la explotación de sus recursos naturales no renovables, diferenciando el derecho de vigencia de otras contraprestaciones.

§7. El principio de igualdad y el pago por regalías mineras

57. Los demandantes alegan que el establecimiento de la regalía minera también infringe el principio de igualdad jurídica, ya que realiza un trato discriminatorio cuando impone su pago en el sector minero, obviando al resto de sectores productivos. Asimismo, aducen que dicho trato discriminatorio también se produce dentro del propio sector minero, al dejar fuera de su ámbito de aplicación a los pequeños productores mineros.
58. De manera previa a la dilucidación de tal tema, este Colegiado considera necesario efectuar algunas precisiones a fin de que se comprenda, cabalmente, el análisis que se va a realizar. En primer lugar, se delimitará la igualdad: como derecho y como principio constitucional; y, en segundo, se aplicará el *test* de razonabilidad o proporcionalidad, a fin de determinar, en el caso concreto, si existe o no la alegada transgresión.
59. La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: «(...) toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole». Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.
60. Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que

1314



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable¹².

61. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable¹³. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

62. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, **diferenciación** y **discriminación**. En principio, debe precisarse que la **diferenciación** está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una **discriminación** y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.

63. Por otro lado, debe tenerse en consideración que el Estado en algunas oportunidades promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables. Esto es lo que en doctrina constitucional se conoce como “discriminación positiva o acción positiva –*affirmative action*–“. La finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la inferioridad real en la que se encuentran con acciones concretas del Estado.

64. Ahora bien, a efectos de determinar si en un caso concreto se está frente a una quiebra del derecho-principio a la igualdad, la doctrina constitucional ha desarrollado mecanismos para determinar cuándo estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables; o cuándo frente a un trato arbitrario, caprichoso e

¹² Hernández Martínez, María. «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (como valor y como principio en la aplicación jurisdiccional de la ley)». En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, N.º 81, Año XXVII, Nueva Serie, setiembre-diciembre, 1994. pp. 700-701.

¹³ Álvarez Conde, Enrique. *Curso de Derecho constitucional. Vol I*. Madrid, Tecnos, 4.º edición, 2003. pp. 324-325.

13/5



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

injustificado y, por tanto, discriminatorio. Precisamente, uno de esos instrumentos a los que habrá de recurrir nuevamente este Tribunal es al *test* de razonabilidad.

65. El *test* de razonabilidad o proporcionalidad, como ha señalado la Corte Constitucional de Colombia (Sentencia N.º C-022/96), es una guía metodológica para determinar si un trato desigual es o no discriminatorio y, por tanto, violatorio del derecho-principio a la igualdad. Dicho *test* se realiza a través tres subprincipios: 1. subprincipio de idoneidad o de adecuación; 2º subprincipio de necesidad; y 3. subprincipio de proporcionalidad *strictu sensu*¹⁴. Criterios que en su momento fueron utilizados por este Colegiado en las sentencias 0016-2002-AI y 0008-2003-AI, entre otras.

1. *Subprincipio de idoneidad o de adecuación*. De acuerdo con este, toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. En otros términos, este subprincipio supone dos cosas: primero, la legitimidad constitucional del objetivo; y, segundo, la idoneidad de la medida utilizada.

2. *Subprincipio de necesidad*. Significa que para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Se trata de una comparación de la medida adoptada con los medios alternativos disponibles, y en la cual se analiza, por un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo; y, por otro, su menor grado de intervención en el derecho fundamental.

3. *Subprincipio de proporcionalidad strictu sensu*. Según el cual, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental. Se trata, por tanto, de la comparación de dos intensidades o grados: la realización del fin de la medida examinada y la afectación del derecho fundamental.

66. Expuestas estas precisiones, se procederá a aplicar el *test* mencionado al caso que hoy nos convoca.

¹⁴ Bernal Pulido, Carlos. «El juicio de la igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana». En Juan Vega Gómez y Edgar Corso Sosa (coordinadores). *Instrumentos de tutela instrumentos de tutela y justicia constitucional. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*. México D.F.: UNAM, 2002. pp. 71-74; también Cianciardo, Juan. *El conflictivismo en los derechos fundamentales*. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 2000. pp. 323-352.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

67. Los demandantes argumentan que el establecimiento de la regalía minera vulnera el principio de igualdad jurídica, ya que realiza un trato discriminatorio al imponer su pago en el sector minero, obviando al resto de los sectores productivos. Asimismo, alegan que dicho trato diferenciado, contrario al principio de igualdad, también se produce dentro del propio sector minero, al dejar fuera de su ámbito de aplicación a los pequeños productores mineros.

68. En primer lugar, debe analizarse, a la luz del *subprincipio de idoneidad o de adecuación*, si con el establecimiento del pago de las regalías mineras se persigue un fin constitucionalmente legítimo y si, para ello, dicho pago es idóneo. Con respecto al primero, esto es, el objetivo constitucionalmente legítimo, debe tenerse en cuenta que la Constitución declara que «(...) el Estado promueve condiciones para el progreso social y económico (...)» (artículo 23^o); asimismo, que «(...) son deberes primordiales del Estado (...) promover el desarrollo general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación» (artículo 44^o); también, que «(...) el Estado orienta el desarrollo del país»; y, finalmente, que la descentralización «tiene como objetivo fundamental el desarrollo integral del país(...)» (artículo 188^o).

69. De una interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales mencionadas, puede concluirse que una de las finalidades esenciales del Estado Social y Democrático de Derecho es promover el desarrollo integral del país, y que su legitimidad radica en alcanzar el progreso social y económico de la Nación; ello quiere decir que todos los sectores de la población deben gozar de las mismas oportunidades y condiciones para alcanzar su pleno desarrollo social, económico y cultural. Especialmente, como señala la Constitución (artículo 59^o) «(...) los sectores que sufren cualquier desigualdad (...)».

70. Por otro lado, debe esclarecerse si el pago de las regalías es un medio idóneo para alcanzar el desarrollo integral del país. La Constitución atribuye al Estado la soberanía en el aprovechamiento de los recursos naturales renovables y no renovables (artículo 58^o); además, la Ley de Regalía Minera (artículo 8^o), establece una distribución equitativa de la regalía entre las comunidades, municipalidades distritales y provinciales, gobiernos regionales y universidades nacionales. En consecuencia, a juicio de este Tribunal, el pago de la regalía minera constituye un medio idóneo para el logro de los fines de desarrollo equitativo e integral que subyacen a los postulados propios de un Estado Social y Democrático de Derecho. Por tanto, el primer principio constitutivo del *test* de razonabilidad o proporcionalidad se cumple en los términos que el propio subprincipio exige.

71. En cuanto al *subprincipio de necesidad*, debe tenerse presente, como ya ha sido precedentemente expuesto, que existe la obligación de retribuir, mediante el pago de las regalías mineras, por la obtención de un beneficio patrimonial producto de la

13/4



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

explotación de los recursos minerales no renovables, de los cuales es soberano el Estado. Siendo este medio idóneo para tal fin, el legislador ha previsto el pago de la regalía como una contraprestación económica directa e inmediata que los titulares de las concesiones mineras deben pagar al Estado por la explotación de los recursos minerales que se detraen y no son recuperables. Por tal motivo, y a criterio de este Colegiado, el pago de la regalía no es gravoso ni tampoco vulnera el derecho-principio a la igualdad.

72. Finalmente, y en cuanto al *subprincipio de proporcionalidad strictu sensu*, debe esclarecerse si la realización del fin perseguido es proporcional a la exigencia del pago de la regalía minera. Una de las características de los recursos minerales es que son limitados y no renovables. Siendo así, el Estado, en nombre de la Nación, asume la obligación de adoptar las medidas correspondientes ante un eventual agotamiento del recurso, por lo que dichas acciones deben ser oportunas y preventivas. En este sentido, el pago de la regalía minera es razonable y proporcional no sólo para afrontar el agotamiento de nuestros recursos minerales y los daños que sobre el medio ambiente ineludiblemente provoca su explotación, sino también por los beneficios económicos que dicha actividad extractiva proporciona a las empresas mineras, a efectos de generar paralelamente el desarrollo alternativo. A criterio de este Tribunal, por tanto, es plenamente exigible el pago de la regalía minera.

73. Ahora bien, la aplicación del *test* de razonabilidad o proporcionalidad a este caso concreto, en cuanto se refiere a la supuesta vulneración del principio de igualdad, permite concluir en que la Ley de Regalía Minera no es discriminatoria y, por tanto, no vulnera el mencionado principio.

74. De otro lado, es evidente que no son equiparables, en modo alguno, la actividad económica realizada por el sector minero con la efectuada por otros sectores productivos, ni tampoco con las de pequeñas empresas de explotación minera. Por ello, el término de comparación *-tertium comparationis-* que aducen los demandantes, para sustentar una supuesta vulneración del derecho-principio a la igualdad, no constituye un supuesto de hecho del cual pueda exigirse consecuencias jurídicas iguales.

75. Debe considerarse, por último, como señala Pérez Royo, que el principio de igualdad no impide que el legislador diferencie; lo que proscribe es que se diferencie de una manera no objetiva, no razonable y no proporcionada¹⁵; lo cual, dicho sea de paso, no ha sucedido en el presente caso. Más aún si con tal diferenciación se persigue un fin constitucionalmente legítimo, urgente, necesario y posible, como es el de promover el desarrollo integral del país, en general, y de los sectores menos favorecidos, en particular.

¹⁵ Pérez Royo, Javier. *Curso de Derecho constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 7.º edición, 2000. p. 311.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

§8. La regalía minera y el derecho de propiedad

76. Nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo, conforme a los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución, sino como una garantía institucional, a tenor del artículo 70°, según el cual el Estado garantiza la inviolabilidad de la propiedad, la cual debe ser ejercida en armonía con el bien común y dentro de los límites que establece la ley.

77. Dicho artículo es acorde con las finalidades del Estado Social y Democrático de Derecho, que reconoce la **función social** que el ordenamiento reserva a la propiedad, la cual es inherente al derecho mismo.

La función social de la propiedad

78. Cuando nuestra Constitución garantiza la inviolabilidad de la propiedad privada y señala que debe ser ejercida en armonía con el bien común y dentro de los límites legales, no hace más que referirse a la función social que el propio derecho de propiedad contiene en su contenido esencial.

79. Esta función social explica la doble dimensión del derecho de propiedad y determina que, además del compromiso del Estado de proteger la propiedad privada y las actuaciones legítimas que de ella se deriven, pueda exigir también un conjunto de deberes y obligaciones concernientes a su ejercicio, en atención a los intereses colectivos de la Nación.

80. En consecuencia, el contenido esencial del derecho de propiedad no puede determinarse únicamente bajo la óptica de los intereses particulares, como lo enfocan los demandantes, sino que debe tomarse en cuenta, necesariamente, el derecho de propiedad en su dimensión de función social. No hay duda que las acciones que el Estado lleve a cabo respecto a los bienes que, siendo patrimonio de la Nación, son concedidos en dominio privado, se encuentran legitimadas cuando se justifican en la obligación de atender el bien común, que es la función social de la propiedad en sí misma.

81. En una economía social de mercado, tanto la iniciativa privada como la inversión cumplen también una función social, a fin de coadyuvar a logro del bienestar general. En consecuencia, atendiendo a la utilidad y beneficio que los recursos naturales -en este caso, los minerales no renovables- pueden generar a la Nación, es justificable la exigencia de deberes y obligaciones que las empresas que los reciben en concesión tienen frente a la colectividad.

73/12



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

82. Por consiguiente, conforme se ha sostenido, el otorgamiento de una concesión minera implica la cesión a particulares del bien natural extraído para su provecho económico, pero bajo los parámetros del interés general de la Nación.

83. Los recursos naturales no renovables nunca pasan a ser propiedad absoluta de quien los recibe en concesión. En el ejercicio del dominio que el Estado otorga a los particulares, se debe tomar en cuenta que el artículo 23° de la Ley N.º 26821, establece como regla imperativa el aprovechamiento sostenible¹⁶ de los recursos naturales, en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo.

El aprovechamiento sostenible de los recursos no renovables según nuestra legislación y conforme ha quedado dicho, consiste en su explotación eficiente, bajo el principio de sustitución de valores y beneficios reales, evitando o mitigando el impacto sobre otros recursos del entorno y del ambiente.

84. Ahora bien, como ya se ha señalado, cuando el artículo 70° de la Constitución establece que el derecho de propiedad se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites que establece la ley, presupone, de un lado, que el ejercicio del derecho de propiedad de los particulares se desenvuelva de manera acorde con la función social que es parte del contenido esencial del derecho; y, por otro, que las actuaciones e intervenciones del Estado se sustenten en el interés general para el logro del bien común.

85. El bien común y el interés general son principios componentes de la función social de la propiedad. Cuando se lleva a cabo la concesión de recursos naturales, tales principios deben adquirir su concreta manifestación en el aprovechamiento sostenible del patrimonio nacional, en la protección del medio ambiente, de la vida y de la salud de la población, y, desde luego, en la búsqueda de equidad en la distribución de la riqueza.

Por lo demás, así lo establece el artículo 8° de la propia Ley N.º 26821, al disponer que: “El Estado vela para que el otorgamiento del derecho de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales se realice en armonía con el interés de la Nación [y] el bien común (...)”.

¹⁶ Artículo 28 de la Ley 26821, Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales: “los recursos naturales deben aprovecharse en forma sostenible. El aprovechamiento sostenible implica el manejo racional de los recursos naturales teniendo en cuenta su capacidad de renovación, evitando su sobreexplotación y reponiéndolos cualitativa y cuantitativamente, de ser el caso.

El aprovechamiento sostenible de los recursos no renovables consiste en la explotación eficiente de los mismos, bajo el principio de sustitución de valores y beneficios reales, evitando o mitigando el impacto sobre otros recursos del entorno y del ambiente.

13/5



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Estado, así como tiene el deber de garantizar la propiedad privada, tiene también la obligación de proteger y garantizar la propiedad pública. Al respecto, y a efectos de la protección de la propiedad, nuestra Constitución no distingue entre propiedad pública y privada. En efecto, el artículo 70° de nuestra Ley Fundamental, cuando establece que el derecho de propiedad es inviolable y que el Estado lo garantiza, no sólo se limita a la protección de la propiedad de los particulares, sino también de la propiedad pública.

Por ello, como ha señalado Pierre Bonn, «(...) no hay ninguna razón que impida que la propiedad pública pueda ser tutelada con el mismo fundamento que la propiedad privada»¹⁷. Es por ello que la Constitución no distingue, a efectos de su protección, entre propiedad pública y propiedad privada, reconociendo la legítima facultad del Estado para velar también por la propiedad pública. Dicha protección cobra especial relevancia cuando se trata de recursos naturales, pues de acuerdo con la Constitución (artículo 66°), estos son patrimonio de la Nación y el Estado es soberano en su aprovechamiento.

86. Por lo expuesto, el Tribunal Constitucional no comparte la posición de los demandantes, cuando afirman que la regalía vulnera su derecho de propiedad sin justiprecio. En concreto por dos razones fundamentales: la primera, porque las limitaciones que se establecen al derecho de propiedad en función al interés general y el bien común, son admitidas; y, la segunda, porque el dominio sobre los recursos naturales no renovables que ostentan los titulares de la actividad minera es sobre el bien extraído y no sobre el situado en tierra, el cual, en tal estado, es patrimonio de la Nación.

Con el mismo razonamiento de los demandantes, el Estado tampoco podría ejercer su atribución de legislar sobre la atención prioritaria del trabajo, en sus diversas modalidades; sobre la prohibición de limitar el ejercicio de los derechos constitucionales de los trabajadores mineros y el respeto a la dignidad de los mismos; sobre la remuneración mínima, equitativa y suficiente, de dichos trabajadores; sobre la seguridad en la explotación industrial; sobre la jornada de trabajo; sobre el descanso anual remunerado; sobre los derechos de sindicación, negociación colectiva y fomento de solución pacífica de los conflictos laborales: ni tampoco sobre el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promover otras formas de participación, de conformidad con las disposiciones de los artículos 23°, 24°, 25°, 26°, 27°, 28° y 29° de la Constitución. Resulta obvio que ninguna persona natural o jurídica, nacional o extranjera, puede estar por encima del ordenamiento jurídico y constitucional de la República.

¹⁷ Bon, Pierre. «El estatuto constitucional del derecho de propiedad en Francia». En *Revista Chilena de Derecho Público*, N.º 1, Vol. 25, Santiago de Chile, 1988. p. 545.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

87. En ese sentido, debe entenderse que la regalía minera se exige por el uso o aprovechamiento de un bien que, siendo propiedad de la nación, es concedido al titular de la actividad minera para que pueda obtener el dominio sobre los productos de este bien; por ello, mal podría alegarse una afectación a la propiedad cuando se exige el pago por algo que no es de propiedad innata de los particulares, sino que es más bien concedido, y cuando justamente dicho pago se sustenta en tal concesión.
88. Finalmente, carece de fundamento la afirmación de los demandantes según la cual la regalía minera es una contraprestación de nada (pág. 9 de la demanda). Tal argumento soslaya que los recursos naturales integran el patrimonio de la Nación; y que, justamente, sería irrazonable traspasarlos gratuitamente sin que su dueña sea debidamente compensada. Es por el traspaso del dominio sobre productos extraídos no renovables y por la afectación al medio ambiente, por los cuales se cobra esta contraprestación.

El cálculo sobre el valor del concentrado

89. Los demandantes cuestionan la fórmula de cálculo de la regalía sobre el valor de concentrado o su equivalente, aduciendo que se trata de bienes distintos a los minerales en su fuente, y que, en la etapa de concentración, ya son propiedad del concesionario minero, motivo por lo cual no se justifica la intervención del Estado en este nivel.
90. El artículo 3° de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales -N.º 26821-, establece que se considera como recursos naturales, a todo componente de la naturaleza susceptible de ser aprovechado por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades, y que tenga un valor actual o potencial en el mercado.
91. El demandado argumenta que el cálculo de la regalía sobre el valor concentrado o su equivalente, se justifica por la dificultad de poder calcular el valor real de los minerales valiosos en estado puro, debido a que no son susceptibles de valoración económica en el mercado.

En efecto, el mineral, en su estado concentrado, es propiedad de quien lo extrae, pero ello no impide utilizarlo como parámetro de medición. Conforme se describe en la propia Ley Orgánica de Recursos Naturales, los minerales deben tener un valor actual o potencial en el mercado, por lo que el legislador necesariamente deberá remitirse a alguna valoración para el cálculo de la regalía, sea a boca de mina o a valor concentrado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

92. El cálculo de la regalía sobre el valor del concentrado permite al Estado ejercer una adecuada fiscalización respecto a los montos declarados por los titulares de la actividad minera; toda vez que, a este nivel, existen valores referenciales en el mercado internacional que hacen posible comparar los montos declarados; lo que no sucede en el caso del mineral inmediatamente extraído a boca de mina.

93. Para este Tribunal, esta opción legislativa, compatible con la Constitución, es razonable tomando en cuenta que, para establecer la base de referencia de la regalía, el artículo 4° del Reglamento de la Ley de Regalía Minera ha previsto una serie de deducciones y ajustes que permiten descontar algunos gastos efectuados por la empresa para llegar a obtener el concentrado.

§9. Concesión minera y la alegada afectación de la libertad contractual

94. Los demandados sostienen que el establecimiento de la regalía minera transgrede la libertad contractual de los titulares afectos, establecida en por el artículo 62° de la Constitución, ya que impone un deber de pago no existente cuando la concesión fue otorgada. Asimismo, refieren que se aplica sin discriminar a las empresas mineras con concesiones vigentes, y a las que obtuvieron sus concesiones después de la vigencia de la Ley.

Agregan que una de las manifestaciones de la libertad contractual es la inmutabilidad del negocio celebrado, según las normas vigentes al tiempo de su celebración, de modo que no puede ser modificado por leyes u otras disposiciones de cualquier clase.

95. El representante del Poder Legislativo, respecto a lo alegado por los demandantes, manifiesta que los compromisos asumidos en los contratos no inhiben al Estado de su soberanía ni impiden que por medio de una ley pueda hacer valer el reconocimiento de un derecho que le es propio, como el derecho de propiedad sobre los recursos naturales. Asimismo, afirma que la única excepción es la de aquellos casos en los cuales se hayan celebrado contratos ley o convenios de estabilidad tributaria o administrativa, que acrediten una situación de protección e inalterabilidad contractual; en ese sentido, añade, lo pactado entre las partes –en lo que se refiere al reconocimiento de derechos como el establecimiento de obligaciones o cargas- se mantendrá inalterable para ambas partes, pues a ello se habrían comprometido.

Estado y concesión

96. La naturaleza de la concesión mantiene una relación unívoca con la naturaleza misma de los recursos sujetos a explotación minera, puesto que se trata de recursos naturales renovables y no renovables cuya titularidad la ejerce la Nación, en tanto que el Estado



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

es soberano en su aprovechamiento. Por ello, su apropiación y utilización no están sometidas a la libre empresa, “(...) que parte de la iniciativa de sus respectivos propietarios en la correspondiente explotación y se ordena sobre fórmulas de transmisión total o parcial de derechos o de los productos respectivos según el Derecho Privado”¹⁸.

Ningún privado puede utilizar dichos recursos sin una previa concesión administrativa, “(...) la cual se otorgará con fines distributivos de recursos de alta significación económica y social, desde la perspectiva de su mejor utilización social”¹⁹.

97. La primera disposición del artículo 66° de la Constitución Política, que establece que “Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento”, es el punto de partida del análisis que ha continuación se efectuará, a fin de establecer la naturaleza y el régimen jurídico que les corresponde a los recursos naturales en su condición de patrimonio nacional.

98. Los recursos naturales renovables y no renovables, al ser bienes que integran el dominio público cuyo titular es la Nación -no son objeto de un derecho real de propiedad en el sentido civilista del mismo- configuran lo que se denomina una “propiedad especial”²⁰. Esta se caracteriza por estar sometida a una normativa específica de Derecho Público, que consagra su indisponibilidad, dada su naturaleza de inalienable e imprescriptible, a tenor del artículo 73° de la Constitución Política del Perú, quedando, en consecuencia, excluida del régimen jurídico sobre la propiedad civil.

Para ejercer un control de constitucionalidad acorde con las instituciones y valores consagrados por la Constitución, este Tribunal considera necesario enfatizar que existe un régimen jurídico propio y autónomo de los bienes objeto del dominio público, que no se funda en la idea de un poder concreto sobre las cosas en el sentido jurídico-civil y, por tanto, de señorío.

99. En el caso, se está ante un dominio público que si bien mantiene alguna conexión con el sentido privatista de la propiedad, no presenta un haz de contenidos cuyas categorías sean del Derecho Civil. Enfocarlo de modo contrario implicaría soslayar su esencia, dados los deberes primordiales del Estado establecidos en el artículo 44° de la

¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II. Madrid: Civitas, 1981, p. 134

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Empleamos el término “propiedad” entre comillas, para establecer un punto de partida de análisis, que luego nos permitirá abordar la naturaleza paralela pero no esencialmente similar de ambas instituciones: la propiedad privada y el dominio público, en la medida que éste último está sometido a un régimen exorbitante del civil.

1323



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Constitución. El crecimiento económico y el fomento de la inversión son bienes que merecen protección constitucional siempre que mantengan un equilibrio dinámico con la conservación de los recursos naturales, el medio ambiente y el desarrollo integral de la persona humana.

100. El Estado no ostenta una situación subjetiva de propietario de los recursos naturales que le otorgue una serie de potestades exclusivas sobre dichos bienes en concepto de dueño, pues tales facultades se inspiran en una concepción patrimonialista del dominio privado. Al respecto, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 227/1988, de fecha 29 de noviembre, (Fundamento 14) con criterio esclarecedor formula lo siguiente: "(...) en efecto, la incorporación de un bien al dominio público supone no tanto una forma específica de apropiación por parte de los poderes públicos, sino una técnica dirigida primordialmente a excluir el bien afectado del tráfico jurídico privado, protegiéndolo de esta exclusión mediante una serie de reglas exorbitantes de las que son comunes en dicho tráfico *iure privato*".

101. El estatuto subjetivo constitucional del Estado –como personificación jurídica de la Administración- frente a los bienes dominiales será el de un deber de garantía, protección y aprovechamiento del patrimonio de la Nación, consistente en asegurar la afectación íntegra de dichos bienes para promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, de conformidad con el artículo 44° de la Constitución.

Voluntad constituyente que encuentra su soporte legislativo en la primera parte del artículo 4° de la Ley N.° 26821, que señala que: "Los recursos naturales mantenidos en su fuente, sean estos renovables o no renovables, son Patrimonio de la Nación". Son los frutos o los productos -como en este caso el producto minero- los que sí pueden ser objeto de dominio privado por parte de los titulares de los derechos concedidos sobre ellos. Por ello es que el artículo 66°, *in fine*, de la Constitución, reconoce que "La concesión otorga a su titular un derecho real", que, sin embargo, dada la especial naturaleza del objeto sobre el cual recae, no puede ejercitarse afectando los fines públicos concomitantes de dichos bienes.

En igual sentido, el artículo 10° del D.S. N.° 014-92-EM, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, establece que: "La concesión minera otorga a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que esta Ley reconoce al concesionario. Las concesiones son irrevocables, en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta ley exige para mantener su vigencia."



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La definición precedente es la que ahora nos permite abordar la naturaleza de la concesión, que es un supuesto de cesión unilateral a terceros, dispuesta por la Administración Pública, de los bienes comprendidos bajo la esfera del dominio público.

102. En una economía social de mercado, la concesión es una técnica reconocida en el Derecho Administrativo, mediante la cual se atribuyen derechos a privados para el ejercicio de una actividad económica, por ejemplo sobre los recursos naturales renovables y no renovables, como potestad soberana del Estado para regular su aprovechamiento. Es, en sí misma, un título que "(...) hace nacer en la esfera jurídica de su destinatario privados derechos, facultades, poderes nuevos hasta entonces inexistentes (...)"²¹; es decir, se trata de un acto administrativo de carácter favorable o ampliatorio para la esfera jurídica del destinatario, e implica la entrega, sólo en aprovechamiento temporal, de los bienes de dominio público, estableciéndose una relación jurídica pública subordinada al interés público, y no de carácter sinalagmático. Por ello, es la declaración o autonomía de la voluntad estatal la que establece la concesión para un particular.

Por lo expuesto, "(...) la concesión es siempre un acto constitutivo de derechos, por el que se da al sujeto un poder jurídico sobre una manifestación de la Administración"²². Es decir, el particular, antes de que se celebre el acto de concesión, carecía absolutamente de dicha capacidad o derecho, que surge *ex novo*.

103. La concesión administrativa tiene su origen en una facultad discrecional de la Administración, que se exterioriza mediante un acto de autoridad, por el cual se decide transferir unilateralmente a los particulares que cumplan las condiciones legales y reglamentarias de la concesión determinadas por el Estado, el desarrollo de determinada actividad económica que tiene un carácter predominantemente público. La contraprestación por este acto administrativo es el denominado pago del derecho de vigencia del título que contiene el derecho otorgado en virtud de la concesión, previsto en el artículo 20° de la Ley N.º 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales.

Empero, si la Administración decide dar en concesión la explotación de recursos naturales no renovables a un número limitado de administrados para que la indicada actividad se cumpla a través del título de concesión, no supone que queda anulada su injerencia ni que renuncie a sus competencias propias y exclusivas de carácter indelegable.

²¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo, ... Op. cit.*, pp. 94-95

²² MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo IV. Buenos Aires: Arayu, 1951, p. 172

1325



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por el contrario, deberá obrar por vía de limitación o de imposición de deberes o cargas para que dicha actividad pueda desenvolverse en el sentido que al interés público convenga, como es la protección del medio ambiente.

Es decir, la acción estatal no se agota en el acto mismo de concesión, sino que se desenvuelve con especiales formas a lo largo de todo el período fijado para el desarrollo de la actividad. El Estado no cede su *ius imperium*, sino que a través de la Administración realizará una intervención legítima sobre los derechos de quienes se muestran dispuestos y aptos para la explotación efectiva del recurso, con la finalidad precisamente de asegurarla.

Concesión minera

104. De acuerdo a lo expuesto en los fundamentos precedentes, el Estado no sólo conserva los poderes de vigilancia y control, que implican no sólo velar por el fiel cumplimiento de las obligaciones asumidas por los titulares de las concesiones mineras, enunciadas en el Capítulo I, Título VI del D.S. N.º 014-92-EM, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, sino también establecer las condiciones de la utilización de los recursos naturales. Por ello, el particular se encuentra subordinado al desarrollo legislativo y reglamentario que realice la Administración a la luz de la Constitución y atendiendo a razones superiores de interés general. En este sentido es que el artículo 64º del D.S. N.º 014-92-EM. ha previsto la cancelación como un supuesto de extinción de la concesión, en los siguientes términos: “Se cancelarán los petitorios o concesiones, cuando se superpongan a derechos prioritarios, o cuando el derecho resulte inubicable”.

105. El ejercicio de las potestades que forman parte de la naturaleza esencial de la Administración no será, desde luego, abusivo ni supondrá la imposición de medidas irrazonables y desproporcionadas, ni la aplicación de gravámenes o cargas administrativas que lesionen los derechos fundamentales de contenido patrimonial -las libertades de empresa y de contratar-, de los cuales son titulares las empresas mineras concesionarias.

Si bien es cierto que la libertad contractual deriva de la ley, no puede discutirse la facultad administrativa de regularla por razones del orden público; ello, empero, no es óbice para discutir la legitimidad de la Ley cuestionada respecto a la posible vulneración de otros bienes jurídicos constitucionales.

En tales términos, la concesión minera también supone un reconocimiento a la iniciativa privada de la explotación minera, que otorga beneficios económicos a la empresa concesionaria -bajo la forma de renta y utilidades- por las cargas que la concesión le



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

impone. Ambos intereses son, en sí mismos, bienes jurídicos protegidos constitucionalmente en el marco de la Economía Social de Mercado consagrada en el artículo 58° de la Constitución, pero que en el caso no muestran una relación conflictiva, de acuerdo a lo expresado en esta sentencia.

106. El Tribunal Constitucional, atendiendo a su función pacificadora, que “(...) está orientada a crear certidumbre, estabilidad y seguridad respecto de los hechos que, directa o indirectamente, sean sometidos a su conocimiento o que puedan tener lugar como consecuencia de la expedición de sus sentencias.”²³, pretende, mediante el presente pronunciamiento, resolver las situaciones de tensión -no de colisión- entre el interés general, que representa el Estado, y los intereses privados, para alcanzar su más óptima realización en el marco de los principios de la Constitución Económica.

107. Si bien el carácter esencial de los recursos naturales, conforme al artículo 67° de la Constitución, permite justificar “la reserva de titularidad de recursos esenciales (...), con la finalidad última de ordenar o regular el uso general -p. ej., la pesca en la zona económica- y explotación de los recursos (p. ej. las minas), fijando un orden de preferencia (...), en función del interés público, y de establecer límites en cuanto al posible alcance del derecho de propiedad privada sobre el suelo, cuando los recursos se encuentran en el subsuelo (...)”²⁴; no comporta el desconocimiento de los límites constitucionales a la actuación de la Administración, como son los principios del modelo económico contenido en la Constitución, el principio de justicia social, de igualdad jurídica y los derechos y libertades de los administrados.

Así, la reserva de determinados bienes al dominio público atendiendo a su carácter esencial -normalmente escasos y no renovables, como son los minerales-, cumple la función de ordenar y racionalizar su explotación y utilización; mas ello no justifica una reserva en términos absolutos, y que tenga tal entidad y naturaleza que pueda desvirtuar la libertad de empresa y demás libertades económicas consagradas en el artículo 59° de la Constitución.

En suma, atendiendo a la naturaleza de la actividad de explotación minera, que se concentra en recursos no renovables enmarcados en el dominio público, la teoría construida por la doctrina en torno a la concesión adquiere especial relevancia, y obliga a efectuar una lectura iuspublicista de esta institución, y no privatista, ya que puede desdibujar sus contornos.

²³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ. Sentencia del Exp. N.º 0021-2003-AI/TC, de fecha 24 de junio de 2004 [fundamento 2]

²⁴ GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael. “La reserva al sector público de recursos o servicios esenciales”. En: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo V: Economía y Hacienda. Madrid: Civitas, 1991, pp. 3825-3826



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

108. La concesión minera no es un contrato sino un acto administrativo, que determina una relación jurídica pública a través de la cual el Estado, otorga por un tiempo, la explotación de los recursos naturales, condicionada al respeto de los términos de la concesión y conservando la capacidad de intervención si la justifica el interés público.

La concesión minera debe entenderse como un acto jurídico de Derecho Público en virtud del cual la Administración Pública, sustentándose en el principio de legalidad, establece el régimen jurídico de derechos y obligaciones en la explotación de los recursos minerales no renovables.

109. A criterio de este Tribunal, con el establecimiento de la regalía minera el Estado no ha incumplido el compromiso de respetar los atributos que la Ley confiere a los inversionistas titulares de la concesión, pues la naturaleza de estos actos –adscritos al derecho público– no otorgan al concesionario la inmutabilidad del régimen jurídico, para cuyo caso operan los contratos ley; ni imposibilitan la intervención del Estado mediante el ejercicio de su *ius imperium* y cuando así lo justifique el interés público.

110. De otro lado, tampoco se han cambiado las reglas de juego para los inversionistas del sector minero, pues no se ha alterado la naturaleza jurídica de la concesión ni las condiciones para su otorgamiento, manteniéndose los plazos de vigencia y las causales de caducidad; es decir, no se ha alterado el régimen de dominio al que tiene derecho el titular de la actividad minera como producto de la concesión. Más aún si se toma en cuenta que la posibilidad del cobro de la regalía minera, ya estaba prevista en el artículo 20° de la Ley Orgánica para el Mantenimiento Sostenible de los Recursos Naturales, cuando incluye entre las retribuciones económicas a las que el Estado tiene derecho, a la de carácter contraprestativo, como la regalía minera; obviamente, tal disposición era susceptible de ser materializada en cualquier momento por el Estado.

111. Para este Tribunal, es incuestionable que la retribución a la Nación por los beneficios y ventajas obtenidos por la explotación de los recursos que le son originarios -dado su carácter limitado y los perjuicios directos ocasionados a las localidades donde se encuentra ubicada la mina, una vez que los recursos explotados se hayan agotado-, resulta un tema de evidente interés general. Y adquiere mayor dimensión cuando, en pleno proceso de descentralización, resulta necesario que la población de las regiones y municipios obtenga recursos directos para gestionar sus proyectos de inversión.

Por consiguiente, el establecimiento de la regalía minera no vulnera la libertad contractual de los concesionarios de la actividad minera.

§10. Entrada en vigencia de la Ley de Regalía Minera



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

112. Por los fundamentos antes expuestos, se concluyen tres premisas: a) la concesión minera no determina, *prima facie*, la estabilidad o inmutabilidad de lo pactado, para lo cual existen los contratos ley; b) el Estado podrá intervenir razonablemente modificando sus cláusulas, no en cualquier circunstancia, sino cuando el interés público lo amerite; c) la protección, control y conservación de los recursos naturales son de interés general de la nación, y el Estado debe preservar su aprovechamiento en su beneficio.

113. Por consiguiente, la Ley de Regalías Mineras es de cumplimiento obligatorio a partir del día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, conforme se establece en los artículos 103° y 109° de la Constitución, entendiéndose que su espectro normativo incluye a todos aquellos que ya tenían *contratos de concesión* vigentes, de modo que les será exigible su pago.

§11. La supervisión del destino de lo recaudado por regalía minera

114. Si bien la distribución de lo recaudado no es un asunto planteado en la demanda, este Tribunal considera importante pronunciarse sobre ese aspecto, por cuanto la justificación constitucional del cobro de regalías es precisamente beneficiar a la Nación por la explotación de sus recursos naturales. Al respecto, para los gobiernos locales y regionales, se ha establecido que las regalías se utilizarán, "(...) exclusivamente para el financiamiento o cofinanciamiento de proyectos de inversión productiva que articule la minería al desarrollo económico de cada región para asegurar el desarrollo sostenible de las áreas urbanas y rurales (...)"; y para el caso de las universidades nacionales, se ha determinado que las regalías mineras "(...) sean destinadas exclusivamente a la inversión en investigación científica y tecnológica." Evidentemente, si estos objetivos no se cumplen, conforme se establece en los artículos 8° y 9° de la Ley de Regalía Minera, mal podría justificarse la propia exigencia de la norma.

115. Si, en general, la vinculación entre los ingresos públicos y su aplicación a los fines estatales, comporta implícitamente un deber especial del Estado y de cada uno de sus órganos, dentro del ámbito competencial respectivo, de adoptar las medidas necesarias para que dichos fines se cumplan; en el caso de las regalías, este deber adquiere mayor magnitud, pues se trata de compensaciones por la explotación de recursos naturales no renovables y cuyo fin no es otro que el de amortiguar el daño que se causa a futuro y hacer viable el desarrollo sostenible de los pueblos una vez que dichos recursos se agoten. En este contexto adquiere relevante importancia la función de control que desde distintos ámbitos debe ejercerse sobre la utilización de estos recursos, no sólo para asegurar la legalidad de su aplicación, sino también para determinar las responsabilidades funcionales si se hubiera hecho mal uso de lo recaudado.

1329



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

116. De igual modo, se recomienda a la Contraloría General de la República para que, en las acciones de control que programe a los gobiernos locales y regionales, fiscalice el adecuado uso de estos recursos, bajo responsabilidad de quienes lo administren.

§12. La regalía minera y la defensa nacional: la correcta distribución de lo recaudado

117. A fin de que los objetivos reseñados se cumplan adecuadamente y tengan consonancia con los dispositivos constitucionales, es necesario pronunciarse sobre la relación entre la regalía minera y la defensa nacional. Al respecto, la Ley de Regalía Minera -N.º 28258- señala, en su artículo 8º, cómo debe efectuarse tal distribución: del 100%, “a) El veinte por ciento (20%) del total recaudado para los gobiernos locales del distrito o distritos donde se explota el recurso natural, de los cuales el cincuenta por ciento (50%) será invertido en las comunidades donde se explota el recurso natural. b) El veinte por ciento (20%) del total recaudado para los gobiernos locales de la provincia o provincias donde se encuentra en explotación el recurso natural. c) El 40% (cuarenta por ciento) del total recaudado para las municipalidades distritales y provinciales del departamento o departamentos de las regiones donde se encuentra en explotación el recurso natural. d) El 15% (quince por ciento) del total recaudado para el o los gobiernos regionales donde se encuentra en explotación el recurso natural. e) El 5% (cinco por ciento) del total recaudado para las universidades nacionales de la región donde se explota el recurso natural”. Estas disposiciones guardan coherente relación con los fines constitucionales del Estado Democrático y Social de Derecho establecidos en la Constitución, tanto respecto al proceso descentralizador del país –que establece que el Estado “tiene como objetivo fundamental el desarrollo integral del país” (artículo 188º)-, como en lo referido a la educación universitaria -cuando se señala también como objetivo “la formación profesional, la difusión cultural, la creación intelectual y artística y la investigación científica y tecnológica” (artículo 18º).

118. Sin embargo, existe un cometido que la ley en cuestión no recoge al momento de distribuir lo recaudado, y que igualmente fluye del propio cuerpo preceptivo de la Norma Fundamental. Nos referimos al artículo 44º de la Constitución, en virtud del cual, el Estado debe “defender la soberanía nacional; (...) proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”. Las Fuerzas Armadas y Policía Nacional son instituciones que coadyuvan al desarrollo sostenible del país, lo cual motiva la necesidad de un estímulo y un beneficio para tales instituciones, y hacia ese punto debe estar orientada la Ley de la Regalía Minera para ser plenamente constitucional. Por tanto, asumiendo que, como bien lo señala el artículo 171º de la Constitución, “las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional participan en el desarrollo económico y social del país, y en la defensa civil de acuerdo a ley”, es correcto



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

concluir, a la luz del artículo 2° de la Ley N.° 28258, que las contraprestaciones económicas que paguen los concesionarios por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos, se destinen también a la Defensa Nacional, tal como se desprende del artículo 163° de la Constitución.

119. No escapa al criterio de este Tribunal el análisis de datos fácticos que puedan justificar una medida de este tipo. Por tanto, esta sentencia no tendrá asideros estrictamente jurídicos, sino que invocará argumentos materiales, es decir, aquellos que justifican la incorporación de las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional en la distribución de los fondos de la regalía minera. En tal sentido, es esencial recordar la importante producción minera y de hidrocarburos existente en el Perú. Durante el año 2004, se produjeron en el país 813,300 toneladas métricas de cobre, 2,900 toneladas métricas de estaño, 4 315,100 toneladas métricas de hierro, 174,600 kilogramos de oro, 2 685,200 kilogramos de plata, 274,300 toneladas métricas de plomo, 1 024,700 toneladas métricas de zinc, 34,448 miles de barriles de petróleo crudo y 30,356 millones de pies cúbicos de gas natural²⁵; cifras que pueden traducirse en un ingreso de 6,880.5 millones dólares estadounidenses por su exportación²⁶, suma que ha redundado exigüamente en el desarrollo del país.

120. Por tanto, la forma en que se redistribuya el monto recaudado a través de la regalía minera debería incorporar, aparte de las entidades locales y regionales, y de las universidades nacionales de la región, una cuota de participación para las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional. Una situación similar ocurre, por ejemplo, en Chile, con la Ley N.° 13.196, Ley Reservada del Cobre, emitida en 1958 y modificada en 1985, que determina que, de las exportaciones que realiza CODELCO (Corporación Nacional del Cobre) un monto del 10% sea destinado a las Fuerzas Armadas. No obstante, en el caso nacional, la distribución de tal fondo deberá realizarse en concordancia con la Ley N.° 28455, Ley que crea el Fondo para las Fuerzas Armadas y Policía Nacional, especialmente con su artículo 4.1, respecto al destino único y exclusivo del fondo. Asimismo, la dirección de lo que se recaude debe tener conexión, en el caso de la regalía minera, con el fin establecido en el artículo 171° de la Constitución. Es importante señalar que, tal como lo prescribe el artículo 4.4 de la mencionada Ley N.° 28455, el uso indebido de los fondos que se asignen, "(...) meritúa responsabilidad penal, civil y administrativa". Por tal razón, este Colegiado considera pertinente exhortar al Congreso para que modifique la Ley de la Regalía Minera y la adecue a los cometidos constitucionales establecidos, a fin de incluir a las Fuerzas Armadas y a la Policía Nacional en el grupo de beneficiarios de la distribución del

²⁵ Producción minera e hidrocarburos. Fuente: Ministerio de Energía y Minas. En: Nota Semanal. Lima, n° 11 (marzo de 2005). p. 74

²⁶ Exportación de productos tradicionales. Fuente: BCRP y SUNAT. En: Nota Semanal. Lima, n° 11 (marzo de 2005). p. 96.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

monto recaudado, con la condición de que tal participación esté referida a las actividades reconocidas como prioritarias, con la responsabilidad subyacente en caso de incumplimiento.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad de autos.
2. Exhortar al Congreso para que: a) establezca los mecanismos legales pertinentes, a fin de garantizar que la recaudación de la regalía minera cumpla los objetivos de los artículos 8° y 9° de la Ley de Regalía Minera, Ley N.° 28258; b) diseñe y establezca mecanismos de control, información y transparencia para que la sociedad civil pueda efectuar el seguimiento del manejo y buen destino de estos recursos; c) integre en la distribución de los montos recaudados, dispuesta por el artículo 4° de la Ley de Regalía Minera, N.° 28258, a las Fuerzas Armadas y Policía Nacional.
3. Exhortar a la Contraloría General de la República para que, en las acciones de control que se programen a los gobiernos locales y regionales, fiscalice el adecuado uso de estos recursos, bajo responsabilidad de quienes lo administren.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA
VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (E)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03343-2007-PA/TC
LIMA
JAIME HANS BUSTAMANTE
JOHNSON

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 19 días del mes de febrero de 2009, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Vergara Gotelli, Mesía Ramírez, Landa Arroyo, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Jaime Hans Bustamante Johnson contra la resolución de la Primera Sala Mixta Descentralizada de la Corte Superior de Justicia de San Martín, de fojas 926, su fecha 10 de mayo de 2007, que declara infundada la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 13 de octubre de 2006, el recurrente interpone demanda de amparo contra las empresas Occidental Petrolera del Perú; LLC, Sucursal del Perú (hoy Talismán Petrolera del Perú, LLC Sucursal del Perú), Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú (en adelante REPSOL) y Petrobras Energía Perú S.A. (en adelante PETROBRAS), por considerar que se amenazan sus derechos a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida; a la vida, el libre desarrollo y el bienestar; a la protección de la salud, la del medio familiar y la de la comunidad, así como el deber de contribuir a su promoción y defensa; a exigir del Estado la promoción de la conservación de la diversidad biológica y las áreas naturales protegidas; alimentación; y al agua. Solicitan que se repongan las cosas al momento en que se inició la amenaza de violación de dichos derechos y se suspenda la exploración y la eventual explotación de hidrocarburos en el área natural protegida "Cordillera Escalera".

Alega que en el Lote 103 (área a explorar y explotar) se encuentra el Área de Conservación Regional *Cordillera Escalera*, establecida mediante Decreto Supremo N.º 045-2005-AG. Dicha área tiene especial importancia por su biodiversidad y como fuente captadora y almacenadora de agua ya que ahí nacen las tres cuencas hidrográficas (Cumbaza, Caynarachi y Shanusi) que son la única fuente proveedora de agua con la que cuenta la población de zonas aledañas. Manifiesta que la explotación petrolera implica que millones de litros de agua de producción petrolera con alta salinidad serán extraídos del subsuelo y aflorarán a la superficie contaminando y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

devastando el medio ambiente (principalmente el agua), pues dichas aguas saladas suelen ser vertidas a los cauces de los ríos. Además, indica que la exploración se está realizando incumpliendo lo previsto en el artículo 27 de la Ley N.º 26834, Ley de Áreas Naturales Protegidas, el que establece que el aprovechamiento de los recursos naturales en áreas naturales protegidas sólo podrá ser autorizado si resulta compatible con la categoría, la zonificación asignada y el Plan Maestro.

Contestación de la demanda

a) Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Energía y Minas

El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales, con fecha 21 de noviembre de 2006, contesta la demanda y solicita que sea declarada improcedente. Sostiene que el Ministerio de Energía y Minas (MEM) no ha violado precepto constitucional alguno, por cuanto mediante la Resolución Directoral N.º 360-2006-MEM/AAE, del 4 de julio de 2006, la Dirección General de Asuntos Ambientales Energéticos del MEN aprobó el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto de Exploración Sísmica de la Estructura Pihuicho en el Lote 103, presentado por OXY.

b) Occidental Petrolera del Perú; LLC, Sucursal del Perú (OXY) y Repsol Exploración Perú, Sucursal del Perú (REPSOL)

Con fecha 21 de noviembre de 2006, OXY y REPSOL contestan la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Aducen que la ejecución del programa de exploración sísmica de la estructura Pihuicho en el lote 103 se inició el 22 de julio de 2006, luego de que OXY obtuviera todas las autorizaciones, y concluyó en su totalidad el 28 de octubre de 2006, por lo que es de aplicación lo previsto en el inciso 5 del artículo 5º del Código Procesal Constitucional. Además, señalan que el Tribunal Constitucional ha desarrollado una amplia jurisprudencia según la cual los procesos de amparo que requieran de una etapa probatoria debido a la naturaleza o la complejidad de la materia controvertida serán declarados improcedentes.

Por otra parte, sostienen que el demandante no ofrece pruebas que sustenten sus afirmaciones; que la calificación de un territorio como “área natural protegida” no implica que dicha área no pueda ser materia de actividades humana; que no se ha realizado actividades de explotación de recursos que puedan calificarse como “aprovechamiento” de recursos naturales; y, que para la realización del programa de exploración sísmica se cumplió una serie de exigentes y especializados requisitos ante todas las autoridades competentes.

c) Petrobras Energía Perú (PETROBRAS)

Petrobras, con fecha 21 de diciembre de 2006, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Alega que en el caso de autos es necesario actuar medios probatorios que permitan demostrar si existe una amenaza de daño al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ambiente, así como la relación de causalidad entre las actividades de exploración y la supuesta amenaza; por lo que en aplicación del artículo 9° del Código Procesal Constitucional y en atención a la reiterada y uniforme jurisprudencia que en ese sentido ha emitido el Tribunal Constitucional, considera que el Juzgado deberá declarar improcedente la demanda.

Asimismo, manifiesta que el establecimiento de un área natural protegida no es, necesariamente, incompatible con la realización de actividades económicas al interior de la misma, y que por el contrario, es lícito su desarrollo, cumpliendo para ello con obtener las autorizaciones exigidas por las normas vigentes y respetando las normas en materia ambiental.

Sobre la aplicación de los principios de prevención y precautorio, sostiene que no es posible utilizar los principios generales del Derecho, entre ellos los que forman parte del Derecho Ambiental, para tipificar infracciones y por lo tanto, imponer sanciones a los particulares, toda vez que los mismos desempeñan una función eminentemente orientadora para las autoridades y para la ciudadanía en general respecto a los alcances de las normas legales.

A su entender, el principio de prevención ya ha sido debidamente aplicado por la autoridad en el procedimiento de evaluación y aprobación del Estudio de Impacto Ambiental del lote 103, por lo que su invocación en la demanda como fundamento de la pretensión carece de sustento.

Señala que para la aplicación del principio precautorio se requiere acreditar, de manera conjunta, la concurrencia de: a) la existencia de daño grave e irreversible; b) la incertidumbre científica e indicios consistentes de amenaza, y, c) la adopción de medidas para prevenir las afectaciones al ambiente. Tales supuestos no han sido acreditados por el actor.

Resolución de primer grado

El Juzgado Especializado en lo Civil de San Martín, con fecha 31 de enero de 2007, declara infundada la demanda argumentando que en las conclusiones del informe técnico presentado por el perito de la especialidad de ingeniería ambiental, se aprecia que el impacto donde se realizaron los trabajos de exploración ha sido mínimo y que no se ha utilizado agua para dichos trabajos, más allá del agua para consumo humano directo del personal que laboró en dichas obras; asimismo, agrega que la muestra tomada para análisis de la Quebrada del río Charapillo arroja que el agua necesita tratamiento previo para el consumo humano, mas no se aprecia niveles de contaminación relevantes o que representen un peligro para la población de zonas aledañas.

Resolución de segundo grado



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La Primera Sala Mixta Descentralizada de la Corte Superior de Justicia de San Martín, con fecha 10 de mayo de 2007, confirma la apelada considerando que de la lectura del Informe N.º 082-2006-MEM-AAE/MB, el mismo que versa sobre la evaluación del Estudio de Impacto Ambiental del proyecto de exploración sísmica de la estructura Pihuicho en el lote 103, desprende que se ha emitido una opinión favorable para la aprobación del Estudio e Impacto Ambiental (EIA), de acuerdo a lo establecido en el Decreto supremo N.º 015-2006-EM, por lo que no existe amenaza de violación al medio ambiente; y que del peritaje obrante en autos se colige que no se ha generado impactos ambientales de envergadura, habiéndose determinado que en las operaciones de análisis sísmico experimental realizado por las emplazadas, no se hizo uso del recurso hídrico, precisándose que no existe afectación directa o indirecta sobre el agua superficial y subterránea que atente contra el uso y consumo humano.

FUNDAMENTOS

§ Petitorio de la demanda

1. El objeto de la presente demanda de amparo es que se suspenda la exploración y eventual explotación de hidrocarburos en el Área de Conservación Regional denominada *Cordillera Escalera*. Alega el demandante que tal situación amenaza su derecho constitucional a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado. En ese sentido, se analizará si es que efectivamente existe una amenaza, o inclusive una afectación, al referido derecho constitucional, verificándose para ello si las actividades realizadas por los demandados implican amenaza o afectación al ecosistema del Área de Conservación Regional denominada *Cordillera Escalera* (en adelante ACR *Cordillera Escalera*).

§ Solicitud de información

2. Es del caso precisar que a efectos de mejor resolver y conforme al artículo 119 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal Constitucional solicitó información a las instituciones que a continuación se detallan:
 - a) Instituto Nacional de Recursos Naturales (INRENA), que remitió la información solicitada mediante Oficio N.º 342-2008-INRENA-IANP-DPANP.
 - b) Instituto Nacional de Desarrollo de Pueblos Andinos, Amazónicos y Afroperuano (INDEPA), que remitió la información solicitada mediante Oficio N.º 253-2008/MIMDES-DGPOA.
 - c) Dirección General de Asuntos Ambientales Energéticos del Ministerio de Energía y Minas, que remitió la información solicitada mediante Oficio N.º 1426-2008/MEM-AAE.
 - d) PERUPETRO S.A., que remitió la información solicitada mediante Oficio GGRL-PRRC-GFPC-0240-2008.
 - e) Defensoría del Pueblo, que remitió el Oficio N.º 191-2008-DP/ASPMA.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

§ Materias constitucionalmente relevantes

3. A efectos de dilucidar la controversia originada en el presente caso, este Tribunal considera pertinente pronunciarse respecto de los siguientes temas:
- Derecho a un ambiente equilibrado y adecuado
 - Medio ambiente y Constitución ecológica
 - Desarrollo sostenible y generaciones futuras
 - Medio ambiente y principio de prevención
 - Medio ambiente y responsabilidad social de la empresa
 - Comunidades nativas y medio ambiente
 - a) Derecho a la identidad étnica y cultural
 - b) Convenio 169 de la OIT y recursos naturales

§ Derecho a un ambiente equilibrado y adecuado

4. Este Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado con anterioridad sobre el contenido del derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida (STC N.º 00018-2001-AI/TC, STC N.º 00964-2002-AA/TC, STC N.º 0048-2004-PI/TC, STC N.º 01206-2005-AA). En ese sentido, se ha establecido que dicho derecho fundamental está configurado por: 1) el derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado, y 2) el derecho a la preservación de un ambiente sano y equilibrado.

En su primera manifestación, comporta la facultad de las personas de poder disfrutar de un medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica. La intervención del ser humano no debe suponer, en consecuencia, una alteración sustantiva de la indicada interrelación. En suma, se debe tutelar del ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y de su dignidad (artículo 1º de la Constitución). De lo contrario, su goce se vería frustrado y el derecho quedaría, así, carente de contenido.

Sobre el segundo acápite, se ha establecido que el derecho a la preservación de un ambiente sano y equilibrado entraña obligaciones ineludibles para los poderes públicos de mantener los bienes ambientales en las condiciones adecuadas para su disfrute. Evidentemente, tal obligación alcanza también a los particulares, particularmente a aquellos cuya actividad económica incide, directa o indirectamente, en el ambiente.

5. El derecho al ambiente equilibrado y adecuado participa tanto de las propiedades de los derechos reaccionales -libertad negativa (de no dañar el medio ambiente)- como de los derechos prestacionales -libertad positiva (evitar, proteger y/o reparar los daños inevitables que se produzcan)-. En su faz reaccional, se traduce en la obligación de los particulares y del Estado de abstenerse de realizar cualquier tipo de actos que afecten al ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

humana. En su dimensión prestacional, impone a los particulares y al Estado tareas u obligaciones destinadas a conservar el ambiente equilibrado, las cuales se traducen, a su vez, en un haz de posibilidades. Esto no sólo supone tareas de conservación, sino también de prevención y evidentemente de reparación o compensación de los daños producidos. Debe enfatizarse que la prevención y, desde luego, la realización de acciones destinadas a ese fin tienen especial relevancia, ya que siempre es preferible evitar el daño (principio de prevención y principio de precaución) a tener que indemnizar perjuicios que pueden ser sumamente costosos para la sociedad. ¡Y es que, de lo contrario, abusar del principio contaminador-pagador, podría terminar por patrimonializar relaciones y valores tan caros para el Derecho Constitucional! En este sentido, si el Estado no puede garantizar a los seres humanos que su existencia se desarrolle en un ambiente sano, estos sí pueden exigir del Estado que adopte todas las medidas necesarias de prevención que lo hagan posible.

§ Medio ambiente y Constitución ecológica

6. Los derechos fundamentales que la Constitución reconoce son efectivamente derechos subjetivos pero también constituyen manifestación de un orden material y objetivo de valores constitucionales en los cuales se sustenta todo el ordenamiento jurídico. Esta última dimensión de los derechos fundamentales se traduce, por un lado, en exigir que las leyes se apliquen conforme a los derechos fundamentales (efecto de irradiación de los derechos) en todos los sectores del ordenamiento jurídico) y, por otro, en imponer sobre todos los organismos públicos un deber de tutelar dichos derechos.
7. Ello no significa que tales derechos sólo puedan oponerse a los organismos públicos. El Tribunal Constitucional ha manifestado en múltiples ocasiones que, en nuestro sistema constitucional, los derechos fundamentales vinculan tanto al Estado como a los particulares. En el caso de autos, la responsabilidad del Estado la comparte, entre otros, con los particulares que promueven actividades que dañan o pueden dañar el medio ambiente.
8. Tomando en cuenta doctrina y jurisprudencia constitucional comparada se ha denominada al conjunto de disposiciones de la Carta fundamental, referidas a las relaciones entre el individuo, la sociedad y el medio ambiente, *Constitución Ecológica* (STC 3610-2008-PA/TC, fundamento 33). Así, el artículo 66 de la Constitución establece que los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación, y que el Estado es soberano en su aprovechamiento. Por su parte, el artículo 67 de la Constitución dispone que el Estado determina la política nacional del ambiente y promueve el uso sostenible de los recursos naturales. De otro lado, el artículo 68° de la Constitución prescribe: “El Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas”; en esa línea, el artículo 69 señala: “El Estado promueve el desarrollo sostenible de la Amazonía”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9. De ahí que se derive un conjunto de acciones que el Estado se compromete a desarrollar y promover, con el fin de preservar y conservar el ambiente frente a las actividades humanas que pudieran afectarlo. Esta política nacional debe permitir el desarrollo integral de todas las generaciones de peruanos que tienen el derecho de gozar de un ambiente adecuado para el bienestar de su existencia.
10. Desarrollando los alcances de los artículos constitucionales referidos, el artículo 9° de la Ley General del Ambiente, Ley N.º 28611, establece: “La Política Nacional del Ambiente tiene por objetivo mejorar la calidad de vida de las personas, garantizando la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales en el largo plazo; y el desarrollo sostenible del país, mediante la prevención, protección y recuperación del ambiente y sus componentes, la conservación y el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, de una manera responsable y congruente con el respeto de los derechos fundamentales de la persona” (subrayado agregado).
11. El enunciado legal materializa lo determinado en la llamada *Constitución Ecológica*. Así, en primer lugar, al ser los recursos naturales, *in totum*, patrimonio de la Nación, su explotación no puede ser separada del interés nacional, por ser una universalidad patrimonial reconocida para los peruanos de las generaciones presentes y futuras. En segundo lugar, los beneficios derivados de su utilización deben alcanzar a la Nación en su conjunto; por ende, se proscriben su exclusivo y particular goce.
12. Una perspectiva que no debe ser soslayada es la relativa a la consideración de los servicios ambientales que prestan ciertas áreas del territorio de la Nación. Recursos que, en algunos casos, benefician no sólo al país, sino también a la región e inclusive a todo el planeta; por ejemplo, la captura de carbono realizada por la selva amazónica. Por ello, la relevancia de que el Estado asuma la protección de esta riqueza mediante la exhaustiva fiscalización de la explotación de las riquezas ubicada en estas zonas. Una de las formas de proteger estas riquezas, que además suelen ser ecosistemas frágiles, es la implantación de áreas especialmente protegidas. Con ello se deberá evitar la afectación o disminución de la calidad de los servicios ambientales, como puede ser el caso de captación y almacenamiento de agua.

§ Desarrollo sostenible y generaciones futuras

13. El uso sostenible de los recursos naturales comporta la utilización de componentes de la diversidad biológica de un modo y a un ritmo que no ocasione la disminución a largo plazo de dicha diversidad, con lo cual se mantienen las posibilidades de ésta de satisfacer las necesidades y las aspiraciones de las generaciones actuales y futuras. De igual modo, cuando se explotan recursos no renovables, como los hidrocarburos, debe cuidarse en no comprometer aquella diversidad biológica.
14. Al respecto, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas, conocida también como la *Comisión Brundtland*, emitió un informe en el que definió el desarrollo sostenible como aquel proceso en donde se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

asegura la satisfacción de las necesidades humanas del presente sin que se ponga en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades y que, por ende, involucre la utilización de recursos, la dirección de las inversiones y la orientación de los cambios tecnológicos e institucionales que acrecienten el potencial actual y futuro de los recursos naturales en aras de atender las necesidades y aspiraciones humanas (véase STC 0048-2004-AI/TC).

En dicho informe también se expresa que el “desarrollo sostenible no es un estado concreto, sino un proceso de cambio en donde la explotación de recursos, la dirección de las inversiones, la orientación de los desarrollos tecnológicos y los cambios institucionales, deben ser consistentes con el futuro así como con el presente”.

Como se aprecia, la perspectiva del desarrollo sostenible busca equilibrar el esquema de la economía social de mercado con el derecho a vivir en un ambiente equilibrado y adecuado. Es una maximización de las ganancias o utilidad frente a la calidad del entorno que sufre el desgaste de la actividad económica. En tal sentido, con el principio *sostenibilidad* (artículo V de la Ley General del Ambiente) se pretende modular esta actividad económica a la preservación del ambiente, el mismo que tendrá que servir de soporte vital también para las generaciones venideras. Así, los derechos de las actuales generaciones no deben ser la ruina de las aspiraciones de las generaciones futuras.

15. Cabría advertir, no obstante, que no se trata de preservar exclusivamente el legado ambiental, sino también aspectos relativos al ámbito cultural. Es decir, que nuestra deuda con las generaciones futuras no se agota en aspectos ambientales, que si bien forman parte esencial del concepto *desarrollo sostenible*, no se agota en él.
16. En suma, de una interpretación sistemática del artículo 2º, inciso 22), y de los artículos 66º, 67º, 68º y 69º de la Constitución, se concluye que una manifestación concreta del derecho de toda persona a disfrutar de un entorno ambiental idóneo para el desarrollo de su existencia es el reconocimiento de que los recursos naturales -especialmente los no renovables-, en tanto patrimonio de la Nación, deben ser objeto de un aprovechamiento razonable y sostenible, y que los beneficios resultantes de tal aprovechamiento deben ser a favor de la colectividad en general, correspondiendo al Estado el deber de promover las políticas adecuadas a tal efecto.

§ Medio ambiente y principio de prevención

17. El artículo IV del Título Preliminar de la Ley General del Ambiente establece que la “gestión ambiental tiene como objetivos prioritarios prevenir, vigilar y evitar la degradación ambiental.” Asimismo, en su artículo 11º señala:

“Sin perjuicio del contenido específico de la Política Nacional del Ambiente, el diseño y aplicación de las políticas públicas consideran los siguientes lineamientos: (...) b. La prevención de riesgos y daños ambientales, así como la prevención y el control de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

contaminación ambiental, principalmente en las fuentes emisoras. En particular, la promoción del desarrollo y uso de tecnologías, métodos, procesos y prácticas de producción, comercialización y disposición final más limpias”.

18. Por su parte, este Tribunal ha establecido en la STC N.º 01206-2005-AA/TC que:

“(…) este principio de prevención se desprende de la faz prestacional inherente al derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado, lo que ha sido concretizado por el legislador ordinario. En tal sentido, es ineludible el deber del Estado de prevenir adecuadamente los riesgos ante los cuales se encuentra el ecosistema, así como los daños que se pueden causar al ambiente como consecuencia de la intervención humana, en especial en la realización de una actividad económica. Más aún, el principio de prevención obliga al Estado a ejecutar acciones y adoptar medidas técnicas que tengan como fin evaluar los posibles daños que se pueda ocasionar al medio ambiente”.

19. La cristalización del principio de prevención “se encuentra en la acción que el Estado debe adoptar para prevenir un daño al medio ambiente que, en la actualidad, es potencial. Con él se pretende prevenir, por ejemplo:

“La extinción de las especies de la flora y fauna (...); la contaminación de los mares (por petróleo, desechos radioactivos, desperdicios y sustancias peligrosas, de fuentes terrenas o de cualquier fuente); contaminación de los ríos (...) violenta modificación del ambiente; efectos adversos de las actividades que previenen la migración de especies; contaminación del aire; modificación de la capa de ozono; degradación del ambiente natural; toda clase de contaminación; implicancias adversas de los impactos ambientales (...); y pérdida de la biodiversidad (...) Iturregui encuentra la aplicación del referido principio en las políticas nacionales de prevención, tales como “los sistemas de evaluación del impacto ambiental y los controles directos sobre la contaminación, como en los estándares de emisión de licencias ambientales ” (FOY; Pierre y otros: *Derecho Internacional Ambiental*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima; 2003, pp. 85-86).

20. Es del caso advertir que si bien el principio de prevención y el principio precautorio están íntimamente relacionados, existe una distinción entre ambos. En ese sentido, Jiménez de Parga y Maseda manifiesta que:

“ [...] la prevención se basa en dos ideas-fuerza: el riesgo de daño ambiental podemos conocerlo anticipadamente y podemos adoptar medidas para neutralizarlo. Por el contrario, la precaución, en su formulación más radical, se basa en las siguientes ideas: el riesgo de daño ambiental no puede ser conocido anticipadamente porque no podemos materialmente conocer los efectos a medio y largo plazo de una acción. La posibilidad de anticipación es limitada e imperfecta al estar basada en nuestro grado o estadio de conocimientos científicos, los cuales son limitados e imperfectos” (JIMÉNEZ DE PARGA Y MASEDA, Patricia: “Análisis del principio de precaución en Derecho internacional público: perspectiva universal y perspectiva regional europea”, *Política y Sociedad*, 2003, Vol. 40. Núm 3, pp. 16-17).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por su parte, Andorno explica que en caso de la “prevención”, la peligrosidad de la cosa o actividad es ya bien conocida, y lo único que se ignora es si el daño va a producirse en un caso concreto. Por otro lado, en el caso de la “precaución” la incertidumbre recae sobre la peligrosidad misma de la cosa, porque los conocimientos científicos son todavía insuficientes para dar una respuesta acabada al respecto (ANDORNO, Roberto: “El principio de precaución: un nuevo standard jurídico para la era tecnológica”. En: *La Ley*, 18 de julio de 2002). Dicho principio se encuentra recogido en el inciso 3, artículo 3, del Convenio Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, aprobado mediante Resolución Legislativa N.º 26185 y en el artículo 10, inciso f), del Decreto Supremo N.º 022-2001-PCM (ver STC 04223-2006-PA/TC, 26-28).

§ Medio ambiente y responsabilidad social de la empresa

21. 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. La Economía Social de Mercado condiciona la participación de los grupos económicos en armonía con el bien común y el respeto del interés general, estableciendo límites para que la democracia constitucional no sea un espacio donde se impongan las posiciones de los más poderosos económicamente en detrimento de los bienes jurídicos protegidos constitucionalmente. En el Estado Social y Democrático de Derecho el crecimiento económico no puede ni debe reñirse con el derecho a la plenitud de la vida humana; no puede superponerse al resguardo de la dignidad de la persona, que constituye la prioridad no sólo del Estado, sino de la sociedad en su conjunto. Lo “social” se define aquí desde tres dimensiones: como mecanismo para establecer legítimamente algunas restricciones a la actividad de los privados; como una cláusula que permite optimizar al máximo el principio de solidaridad, corrigiendo las posibles deformaciones que pueda producir el mercado de modo casi “natural”, permitiendo, de este modo, un conjunto de mecanismos que permitan al Estado cumplir con las políticas sociales que procuren el bienestar de todos los ciudadanos; y, finalmente, como una fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida” (subrayado agregado) (STC 0048-2004-AI/TC).

22. El carácter social de nuestro régimen determina que el Estado no pueda permanecer indiferente ante las actividades económicas de los particulares, lo que, por cierto, en modo alguno supone la posibilidad de interferir de manera arbitraria e injustificadamente en el ámbito de libertad reservado a los agentes económicos. En una economía social de mercado, tanto los particulares como el Estado asumen



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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.

23. En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno.
24. Para el presente caso, interesa resaltar que la finalidad de lucro debe ir acompañada de una estrategia previsoras del impacto ambiental que la labor empresarial puede generar. La Constitución no prohíbe que la empresa pueda realizar actividad extractiva de recursos naturales; lo que ordena la Constitución es que dicha actividad se realice en equilibrio con el entorno y con el resto del espacio que configura el soporte de vida y de riqueza natural y cultural. De lo contrario, si la actividad empresarial genera pasivos ambientales, se habrá cumplido seguramente con la finalidad de lucro; sin embargo, a un costo que el Estado y la sociedad no soportarán.
25. 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.

§ Comunidades nativas y medio ambiente

26. Como ya se expresó, el problema a dilucidar en el presente caso es determinar si la exploración y posible explotación hidrocarburífera implica una afectación o amenaza al ecosistema del Área de Conservación Regional denominada *Cordillera Escalera* y, por consiguiente, una afectación al derecho del actor a un ambiente adecuado y equilibrado. No obstante, del informe técnico remitido por el Ministerio de la Mujer y Desarrollo Social a este Tribunal Constitucional por medio del Oficio N.º 253-2008/MIMDES-DGPOA, el 14 de junio de 2008, se aprecia que en el lote 103 existen *64 comunidades nativas de grupos étnicos* perteneciente a las familias *Cocama Cocamilla* y *Chayahuita*. Por tal motivo -si bien solo algunos de estos grupos podrían ser directamente afectados- este Tribunal estima pertinente pronunciarse, de manera tangencial, sobre la temática relativa a los pueblos indígenas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

a) Derecho a la identidad étnica y cultural

27. Del el artículo 2, inciso 2, de la Constitución, se infiere un reconocimiento de la *tolerancia a la diversidad* como valor inherente al texto constitucional, lo que debe comprenderse, a su vez, como una aspiración de la sociedad peruana. En tal sentido, los individuos no pueden ser arbitrariamente diferenciados perjudicándoseles por motivos basados, entre otros, por su opinión, religión o idioma. Así, toda fuerza homogeneizadora que no respete o que amenace las singularidades de las personas identificables bajo algún criterio de relevancia constitucional debe ser erradicada. Esto es, reconocer a la unidad dentro de la diversidad y a la igualdad como un derecho a la diferencia. Si bien este tipo de cláusulas proponen una tutela adecuada al individuo, lo específico y complejo de la protección de los grupos minoritarios ha significado que se planteen medidas constitucionales específicas para la defensa de las minorías étnicas.
28. En esta línea, debe subrayarse el artículo 2, inciso 19, de la Constitución, que establece, además del derecho a la identidad étnica y cultural, una clara dimensión objetiva en cuanto se obliga al Estado a proteger la pluralidad étnica y cultural existente en la Nación. Igualmente, debe tenerse presente que el artículo 89 de la Norma Fundamental reconoce la autonomía organizativa, económica y administrativa a las comunidades nativas, así como la libre disposición de sus tierras, reiterándose de igual forma la obligación del Estado de respetar su identidad cultural. Manifestación de la autonomía referida será la posibilidad de que estas comunidades puedan ejercer funciones jurisdiccionales dentro de su ámbito territorial siempre que no violen derechos fundamentales (artículo 149). Se establece además en el texto constitucional (artículo 48) que, además del castellano, también son idiomas oficiales el quechua, el aimara y las demás lenguas aborígenes en las zonas donde predominen. Es relevante mencionar también que el artículo 191 de la Constitución prescribe que la ley establecerá porcentajes mínimos para hacer accesible la representación de género, comunidades campesinas y nativas, y pueblos originarios en los Consejos Regionales y Concejos Municipales. Con ello, los pueblos indígenas -término utilizado en el Derecho internacional- han sido proveídos con herramientas legales que buscan proteger su existencia y su cosmovisión (*Weltanschauung*).
29. Sobre el *derecho a la identidad étnica*, es pertinente precisar que de acuerdo a lo expresado por este Tribunal Constitucional, el derecho a la identidad étnica es una especie del derecho a la identidad cultural (sentencia del Expediente 0006-2008-PI/TC, fundamento 21). Aquel consiste en la facultad que tiene la persona que pertenece a un grupo étnico determinado de ser respetada en las costumbres y tradiciones propias de la etnia a la cual pertenece, evitándose con ello que desaparezca la singularidad de tal grupo. Esto es, el *derecho de la etnia a existir*, de conformidad con la herencia de los valores de sus ancestros y bajo símbolos e instituciones que diferencian a tal comunidad de las demás. Asimismo, el reconocimiento de tal derecho "supone que el Estado social y democrático de Derecho está en la obligación de respetar, reafirmar y promover aquellas costumbres



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

y manifestaciones culturales que forman parte de esa diversidad y pluralismo cultural [...].” (HÄBERLE, Peter. *Teoría de la Constitución como ciencia de la cultura*. Tecnos, Madrid; 2000, p. 34).

30. A propósito de lo expuesto, es interesante tomar en cuenta la Resolución Ministerial N.º 159-2000-PROMUDEH, que enumera una serie de manifestaciones de tal derecho. Así, se reconoce que el derecho a la identidad étnica es:

“el conjunto de valores, creencias, instituciones y estilos de vida que identifican a un Pueblo Indígena, Comunidad Campesina o Comunidad Nativa” y que tal derecho comprende: “a. El derecho a decidir sobre su propio desarrollo. b. El respeto a sus formas de organización. c. El derecho a ser escuchados y consultados en forma previa a toda acción o medida que se adopte y que pueda afectarles. d. El derecho a participar en la formulación, diseño, ejecución, monitoreo y evaluación de los planes, programas y proyectos de desarrollo nacional, regional o local que pueda afectarles. e. El derecho a no ser discriminados por razones de índole étnico-cultural. f. El derecho a expresarse en su propia lengua. g. El respeto a su pertenencia a un determinado grupo étnico. h. El respeto a sus estilos de vida. i. El respeto a sus costumbres y tradiciones, y cosmovisión. El derecho al reconocimiento, revaloración y respeto de sus conocimientos tradicionales y prácticas ancestrales. j. El respeto a sus bienes, trabajo y ambiente en que viven. k. El derecho a que se reconozcan y valoren las actividades económicas que son relevantes para el mantenimiento de su cultura. l. El respeto a las tierras que comparten en comunidad. m. El respeto a sus formas tradicionales de resolución de conflictos, siempre que no vulneren los derechos humanos enunciados por los instrumentos jurídicos internacionales. n. El derecho a que se respete su condición de aislamiento voluntario, en los casos en que así proceda” (subrayado agregado).

Sin perjuicio de ello, y como ya se observó, algunas de estas facultades han sido reconocidas en nuestro ordenamiento de manera autónoma, enfatizándose con ello su relevancia y alcance. Tal es el caso del derecho a la no discriminación en el centro de labores, el derecho a expresarse en su propia lengua, a la libertad de organizarse y el derecho a la libre disposición de sus tierras (artículo 89 de la Constitución, para los dos último casos). De otro lado, debe observarse el Convenio N.º 169 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), Sobre los Pueblos Indígenas y Tribales en países independientes, que reconoce el derecho a la consulta previa y a participar en la ejecución y evaluación de políticas que los afectan directamente, el que a continuación se analizará.

b) El Convenio 169 de la OIT y los recursos naturales

31. Previamente, debe destacarse que “nuestro sistema de fuentes normativas reconoce que los tratados de derechos humanos sirven para interpretar los derechos y libertades reconocidos por la Constitución. Por tanto, tales tratados constituyen parámetro de constitucionalidad en materia de derechos y libertades” (STC N.º 0047-2004-AI/TC, Fundamento 22). Asimismo, este Tribunal ha afirmado que los “tratados internacionales sobre derechos humanos no sólo conforman nuestro ordenamiento sino que, además, ostentan rango constitucional” (STC N.º 0025-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005-PI/TC, Fundamento 33). De tal manera, habiéndose aprobado el Convenio N.º 169 mediante Resolución Legislativa N.º 26253, publicada el 5 de diciembre de 1993, su contenido pasa a ser parte del Derecho nacional, tal como lo explicita el artículo 55 de la Constitución, siendo además obligatoria su aplicación por todas las entidades estatales. Por consiguiente, en virtud del artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, el tratado internacional viene a complementar -normativa e interpretativamente- las cláusulas constitucionales sobre pueblos indígenas que, a su vez, concretizan los derechos fundamentales y las garantías institucionales de los pueblos indígenas y sus integrantes.

32. Es de resaltar que las situaciones jurídicas de ventaja y de desventaja son reconocidas a los grupos étnicos, tomando en cuenta la realidad y las concepciones que ellos guardan sobre el mundo que los rodea. Así, a partir de ello, se debe disponer una tutela adecuada a su contexto y necesidades. Por ejemplo, la relación entre los pueblos indígenas y la tierra resulta ser una manifestación singular de tales pueblos, en consecuencia, el artículo 13 de la Convención 169 establece que el término “tierras”, para el caso de los pueblos indígenas, incluye el concepto de “territorio” ya que la unidad de la comunidad a su territorio *excede* la noción de propiedad patrimonial. Se piensa así en un *dominio espiritual y cultural de la tierra*. La Corte Interamericana lo ha señalado de esta forma en la sentencia del *Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tigni vs. Nicaragua*, en donde refiere:

“Entre los indígenas existe una tradición comunitaria sobre una forma comunal de la propiedad colectiva de la tierra, en el sentido de que la pertenencia de ésta no se centra en un individuo sino en el grupo y su comunidad. Los indígenas por el hecho de su propia existencia tienen derecho a vivir libremente en sus propios territorios; la estrecha relación que los indígenas mantienen con la tierra debe de ser reconocida y comprendida como la base fundamental de sus culturas, su vida espiritual, su integridad y su supervivencia económica. Para las comunidades indígenas la relación con la tierra no es meramente una cuestión de posesión y producción sino un elemento material y espiritual del que deben gozar plenamente, inclusive para preservar su legado cultural y transmitirlo a las generaciones futuras”.

Esta especial circunstancia define la manera en que se reconoció el derecho de la libre autodeterminación de los pueblos indígenas. Tal autodeterminación, sin embargo, no debe ser confundida con pretensiones autárquicas, separatistas o antisistémicas, puesto que deben considerarse juntamente con el principio de unidad de gobierno e integridad territorial del Estado (artículos 43 y 54 de la Constitución), sustento material de los derechos y deberes de los ciudadanos en su conjunto. Entonces, la libre autodeterminación es la capacidad pueblos indígenas de organizarse de manera autónoma, sin intervenciones de índole política o económica por parte de terceros, y la facultad de aplicar su derecho consuetudinario a fin de resolver los conflictos sociales surgidos al interior de la comunidad, siempre que en el ejercicio de tal función no se vulneren derechos fundamentales de terceros, de los cuales el Estado es garante, por ser guardián del interés general y, en particular, de los derechos fundamentales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

33. Esta libre determinación, juntamente con la concepción que los pueblos indígenas tienen sobre la tierra, sirve de base para la configuración y sustento del derecho a la consulta previa. Este derecho, que viene a ser una concretización también del artículo 2. 17 de la Constitución, se encuentra explícitamente recogido en los artículos 6 y 7 del Convenio N.º 169. El artículo 6, literal a), indica que cada vez que se prevean medidas legislativas o administrativas susceptibles de afectar directamente a los pueblos indígenas, el Gobierno tendrá que consultar previamente y mediante los procedimientos apropiados e instituciones representativas. Tales consultas deberán efectuarse de buena fe y de forma apropiada a las circunstancias del caso, con la finalidad de llegar a un acuerdo y lograr el consentimiento de las medidas propuestas.
34. De otro lado, el artículo 7 expone que los pueblos indígenas tienen derecho a decidir sobre sus propias prioridades en lo que atañe al proceso de desarrollo, debiendo participar en la formulación, "aplicación y evaluación de los planes y programas de desarrollo nacional y regional susceptibles de afectarles directamente". Es interesante enfatizar, además, lo expuesto en el artículo 15, que señala que los Gobiernos deberán establecer procedimientos mediante los cuales se pueda consultar a los pueblos interesados "antes de emprender o autorizar cualquier programa de prospección o explotación de los recursos existente en sus tierras." De igual forma, el artículo indica que los pueblos indígenas deberán participar en los beneficios de tales actividades y si se ven dañados debido a tales actividades, podrán solicitar una indemnización equitativa. Con ello se pretende armonizar la dinámica entre los pueblos indígenas y otros agentes sociales y económicos.
35. En virtud a ello, la consulta debe realizarse antes de emprender cualquier proyecto relevante que pudiera afectar la salud de la comunidad nativa o su hábitat natural. Para ello debe brindársele la información relativa al tipo de recurso a explotar, las áreas de explotación, informes sobre impacto ambiental, además de las posibles empresas que podrían efectuar la explotación del recurso. Estos elementos servirían para que al interior del grupo étnico se inicien las reflexiones y diálogos sobre el plan a desarrollar. Esta información tendrá que entregarse con la debida anticipación para que las reflexiones que puedan surgir sean debidamente ponderadas. Una vez superada esta etapa se podrá dar inicio a la etapa de participación propiamente dicha, en la que se buscará la dinámica propia del diálogo y el debate entre las partes. Finalmente, la consulta planteada a la comunidad nativa tendrá que ser realizada sin ningún tipo de coerción que pueda desvirtuarla.
36. Estos criterios han sido también recogidos por la Corte Interamericana en el caso *Pueblo de Saramaka vs. Surinam*. En dicha sentencia, Además. se estableció que los integrantes de los pueblos indígenas y tribales tenían el derecho de ser titulares de los recursos naturales que tradicionalmente habían usado en su territorio. De otro lado, también se explicitó que, no obstante ello, es claro que los derechos no son absolutos, pudiendo quedar subordinado el uso y goce de los bienes a los intereses



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

de la sociedad. Frente a ello, la Corte Interamericana de Derechos Humanos consideró que:

“[...]cuando se trate de planes de desarrollo o de inversión a gran escala que tendrían un mayor impacto dentro del territorio de Saramaka, el Estado tiene la obligación, no solo de consultar a los Saramakas, sino también debe obtener el consentimiento libre, informado y previo de estos, según sus costumbres y tradiciones” (*Pueblo de Saramaka vs. Surinam*, fund. 134).

Esta participación y consulta de los pueblos indígenas legitima la acción gubernamental y particular, facilitando la actuación de los sujetos involucrados en la explotación de los recursos naturales.

37. En la actualidad, en el ámbito interno debemos referirnos al Decreto Supremo N.º 012-2008-EM, que regula lo referente a la participación ciudadana para la realización de actividades de hidrocarburos. En dicha normativa se establece que la “consulta es una forma de Participación Ciudadana” de aquellas poblaciones que podrían verse afectadas por un proyecto de Hidrocarburos. Este Decreto Supremo perfecciona lo establecido en la Resolución Ministerial N.º 535-2004-MEM-DM, que también disponía la realización de talleres y consultas a las comunidades que podían verse afectadas. Así se busca materializar el contenido del Convenio N. 169, por lo que las comunidades nativas y campesinas son los principales sujetos beneficiados con esta normativa.
38. De lo revisado en autos, es de inferirse que la empresa, así como entidades del Estado han llevado a cabo, en virtud de la resolución ministerial referida, una serie de talleres donde se transmitió a las comunidades nativas información sobre la empresa y los distintos procesos que se van a desarrollar en las zonas aledañas.
39. Es oportuno indicar que la legislación que promueve la consulta es, a su vez, reflejo de la responsabilidad social de la empresa, en cuanto busca una consolidación del vínculo que deberán establecer las empresas con las comunidades que puedan sufrir los efectos del impacto de la actividad hidrocarburífera. Así, no sólo es la preocupación que la empresa pueda tener respecto del ambiente, sino también en relación con la población aledaña, debiendo plantear medidas que busquen, por ejemplo, el menor impacto posible en el desarrollo cultural de las comunidades. De igual forma, si se lleva a afecto la extracción de recursos naturales que se encuentran dentro de los territorios de las comunidades nativas, es claro que tendrán que implementarse mecanismos de participación de las comunidades en actividad y de las rentas que se puedan generar.
40. No obstante, y a pesar de la normativa indicada, es claro que no existe una norma general que desarrolle los alcances, detalles, condiciones y vinculatoriedad del derecho de consulta establecido en el tratado internacional citado. Dicha tarea se encuentra, desde luego, en manos del Legislativo, quien tendrá que elaborar la regulación del caso a fin de hacer realmente viable y efectiva la obligación



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

internacional asumida, en todos los ámbitos en donde intervengan los pueblos indígenas.

§ Análisis del Caso

41. El recurrente sostiene que en el Lote 103 (área reservada para su exploración y eventual explotación) se encuentra la ACR *Cordillera Escalera*, área establecida mediante Decreto Supremo N.º 045-2005-AG. En tal sentido, la actividad hidrocarburífera, tanto en su faz exploratoria como de explotación, implicaría una afectación al ecosistema del área protegida; por consiguiente, vulneraría el derecho a un ambiente adecuado y equilibrado.
42. En primer lugar, debe determinarse si efectivamente existe tal superposición. En segundo lugar, se debe analizar si resulta legal y constitucionalmente factible la explotación de recursos no renovables ubicados dentro del área protegida. Y por último, es menester verificar si la exploración y la explotación cumplen los requisitos previstos para efectuar dichas actividades dentro del área protegida.
43. Sobre la superposición de las referidas áreas, debe indicarse que de acuerdo al mapa remitido por el Instituto Nacional de Recursos Naturales (INRENA), contenido en el Oficio N.º 342-2008-INRENA-IANP-DP-DPANP, se aprecia claramente que gran parte de las 149. 870,00 hectáreas de la ACR se encuentra dentro del Lote 103.
44. En efecto, de acuerdo con el Decreto Supremo N.º 026-2004-EM, que aprueba el contrato de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Lote 103, el área concesionada se ubica entre las provincias de Alto Amazonas del departamento de Loreto y Moyabamba, Lamas, San Martín y Picota del departamento de San Martín. Por su parte, la ACR se encuentra en los distritos de Pinto Recodo, San Roque de Cumbaza, Pongo del Caynarachi y Barranquita de la provincia de Lamas y de los distritos de San Antonio de Cumbaza, Tarapoto, La Banda de Shilcayo, Shapaja y Chazuta de la provincia de San Martín, de la región San Martín.
45. Una vez aclarado este primer problema, cabe preguntarse si es que esta superposición basta para que la concesión hidrocarburífera sea *per se* cuestionada por afectar el ecosistema de la referida ACR. Al respecto, la Ley 26834, de Áreas Protegidas (ANP), establece que el conjunto de áreas protegidas conforman el Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (SINANPE), que se encuentra regido por el INRENA. La finalidad de estas áreas se encuentran establecidas en el artículo 2 de la citada ley, debiendo resaltarse, entre otras, la siguiente: asegurar la continuidad de los procesos ecológicos y evolutivos, mantener la biodiversidad y mantener la base de recursos, incluyendo los genéticos, que permitan desarrollar opciones para mejorar los sistemas productivos, encontrar adaptaciones frente a eventuales cambios climáticos perniciosos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

46. Entre las ANP existen diferentes categorías, identificadas en el artículo 20 de la Ley citada. Así, se distingue entre las áreas de uso indirecto (entre las que están los parques nacionales, santuarios nacionales y santuarios históricos) y áreas de uso directo (donde están las reservas nacionales, paisajísticas, comunales, refugios de vida silvestre, bosques de protección, cotos de caza y áreas de conservación regionales). En las primeras, no se permite la extracción de recursos naturales, mientras que en las segundas, sí está permitido el aprovechamiento o extracción de recursos, siempre que ello sea compatible con los objetivos del área.
47. Como es de apreciarse, las ACR, que son áreas que tienen una importancia ecológica significativa para la región, se clasifican como áreas de uso directo, pudiendo, en consecuencia, explotarse los recursos naturales ubicados en la zona. Específicamente sobre el aprovechamiento de los recursos naturales no renovables ubicados en la ANP, el artículo 27 de la norma establece que:

“El aprovechamiento de recursos naturales en Áreas Naturales Protegidas sólo podrá ser autorizado si resulta compatible con la categoría, zonificación asignada y **el Plan Maestro del área**. El aprovechamiento de recursos no debe perjudicar el cumplimiento de los fines para los cuales se ha establecido el área” (resaltado agregado).

Asimismo, el artículo 5 del Decreto Supremo N.º 045-2005-AG, que crea la ACR, señala:

“El aprovechamiento de recursos naturales no renovables al interior del área de conservación regional se permite sólo cuando lo contemple su plan de maestro aprobado, estando sujeto también a las normas de protección ambiental y a las limitaciones y restricciones previstas en los objetivos de creación del área y su zonificación” (subrayado agregado).

En suma, la propia normativa que regula las ANP de uso directo contempla la posibilidad de que puedan realizarse actividades extractivas, inclusive cuando se trata de recursos no renovables.

48. Antes de revisar el tercer problema planteado, debe darse contestación a lo argumentado por la parte demandante, en cuanto se ha dicho que la concesión para la exploración y explotación hidrocarburífera fue anterior a la existencia de la ACR *Cordillera Escalera*, por consiguiente, los derechos para la exploración y explotación no deberían supeditarse a la nueva condición del área. En efecto, el Decreto Supremo N.º 026-2004-EM, que aprueba el contrato de licencia para la exploración y explotación del Lote 103, fue publicado en diario oficial *El Peruano*, el 20 de julio de 2004. Por su parte, el Decreto Supremo N.º N.º 045-2005-AG, que creó el ACR *Cordillera Escalera*, fue publicado el 25 de noviembre de 2005 en el mismo diario.
49. Al respecto, debe considerarse que las ANP son creadas por decreto supremo, con la aprobación del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministro de Agricultura, lo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que implica una serie de procedimientos previos entre la región interesada en la protección especial de cierta área con el Ejecutivo. Pero el fundamento por el cual el argumento planteado por el demandante debe ceder es la relevante valoración que se debe hacer de una ANP y la profunda incidencia que una afectación grave en su entorno puede provocar en la sociedad. A ello cabría sumar las demás incidencias sociales que tal daño, de ser irreversible, generaría en la dinámica social, económica y cultural de la región. No es, entonces, un criterio temporal o cronológico el que brinda una respuesta satisfactoria en el presente caso, sino que debe preferirse un criterio más amplio y comprensivo de los elementos que significan la creación de una ANP. De lo contrario, la normativa consentiría incoherencias que importarían un gran costo para la legitimidad de la jurisdicción.

50. Otra arista del caso que debe tratarse es la referida a la posible sustracción de la materia que ha sido alegada por la parte demandada cuando observa que la etapa exploratoria ya ha sido llevada a cabo. Conviene advertir que, si bien es cierto en autos se pone de relieve que la etapa de exploración sísmica ha finalizado, esto no puede significar que la amenaza ya ha cesado, en tanto dicha exploración sísmica constituye sólo una fase de la etapa de exploración, quedando pendiente otras, como la perforación de pozos exploratorios. Además, obra en autos (fojas 119 a 214 del Principal) el Testimonio de Escritura Pública celebrado entre Perúpetro S.A. y Occidental Petrolera del Perú titulado “Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Lote 103”; de dicho documento instrumento público se infiere que el contrato suscrito entre las partes comprende la etapa de exploración y la de explotación.
51. En efecto, la cláusula tercera del referido contrato precisa: “El plazo para la fase de exploración por hidrocarburos es de siete (7) Años, el que se puede extender de acuerdo a ley (...) El plazo para la fase de explotación de Petróleo, es el que reste después de terminada la fase de exploración hasta completar el plazo de treinta (30) Años (...) El plazo para la fase de explotación de Gas Natural No Asociado y de Gas Natural No Asociado y Condensados, es el que resta después de terminada la fase exploración hasta completar el plazo de cuarenta (40) Años”.
52. Por otra parte, es del caso precisar que el término ‘exploración’, en el referido contrato, tiene el siguiente significado: “Planeamiento, ejecución y evaluación de todo tipo de estudios geológicos, geofísicos, geoquímicos y otros, así como la perforación de Pozos Exploratorios y demás actividades conexas necesarias para el descubrimiento de Hidrocarburos, incluyendo la perforación de Pozos Confirmatorios para la evaluación de los Reservorios descubiertos” (subrayado agregado). Es decir que la etapa de exploración comprende, además de la exploración sísmica, otro tipo de actividades.
53. El artículo 68° de la Constitución establece que el Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas. Al respecto, la STC 0021-2003-AI/TC precisa que tal obligación implica que los actos que puedan representar un nivel de riesgo para las áreas naturales protegidas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

requieran, para efectos de su aprobación, una participación conjunta de los distintos organismos estatales que tienen por función la conservación y protección de dichas áreas, de modo tal que, mediante labores preventivas, dicho riesgo quede reducido al mínimo.

54. A continuación se procederá a analizar si las actividades realizadas por las emplazadas cuentan con la aprobación de las autoridades competentes. De autos se pone de relieve que la ACR *Cordillera Escalera* se llevó a cabo la exploración sísmica de la estructura Pihuicho (Lote 103). Así, el artículo 9° del Reglamento para la Protección Ambiental en las Actividades de Hidrocarburos, contenido en el Decreto Supremo N.º 015-2006-EM, indica que previo al inicio de actividades de hidrocarburos, ampliación de actividades o modificación, el titular deberá presentar ante la Dirección General de Asuntos Ambientales Energéticos (DGAAE) del Ministerio de Energía y Minas el Estudio Ambiental correspondiente. En esa línea, el artículo 26° de dicho dispositivo precisa: “El Estudio de Impacto Ambiental (EIA) se presentará para aquellas Actividades de Hidrocarburos contenidas en el Anexo N.º 6”. Conforme a tal anexo, para el inicio de actividades concernientes a la exploración sísmica se requiere de un Estudio de Impacto Ambiental.
55. De autos se aprecia que la DGAAE expide la Resolución Directoral N.º 360-2006-MEM/AAE, de fecha 4 de julio de 2006, en la que resuelve aprobar el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto de Exploración Sísmica de la Estructura Pihuicho en el Lote 103. En consecuencia, en el caso de la exploración sísmica las demandadas contaron con la aprobación de la autoridad nacional competente legalmente.
56. Conforme a lo expresado en anteriores párrafos la exploración sísmica constituye sólo una fase de la etapa de exploración, quedando pendiente otras, y la posibilidad de una eventual explotación. En ese sentido, este Colegiado analizará si dichas actividades pueden ser consideradas una amenaza al derecho constitucional a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.
57. Dado que dichas actividades se proyectan a realizarse en ACR *Cordillera Escalera* este Tribunal estima conveniente abordar la importancia de dicha área. Sobre el tema, obra en autos el Informe N.º 177-2008-INRENA-IANP-DPANP, de fecha 12 de mayo de 2008, expedido por el Instituto Nacional de Recursos Naturales, en el que con relación a la importancia y características del Área de Conservación Regional *Cordillera Escalera* expresa lo siguiente:

“Esta área constituye una porción de la selva alta donde nacen importantes ríos que abastecen de agua a la población humana de las ciudades más importantes de la Región San Martín y alberga una singular diversidad biológica cuya conservación, a través de su protección y uso sostenible, constituye una prioridad regional y nacional (...) En su conjunto la Cordillera Escalera origina cinco cuencas que tributan a las cuencas del Huallaga y el Marañón. La creación de la Cordillera Escalera tiene por finalidad garantizar el mantenimiento de servicios ambientales como el agua, la reserva de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

biodiversidad, la belleza paisajística y la captura del carbono (...). Cordillera Escalera alberga 3 especies endémicas (...) considerando que en el Perú se han reportado 18 especies (...) Por otro lado, debe mencionarse que de las 14 especies de ranas venenosas (...) registradas para Perú 3 se encuentran en Cordillera Escalera (...) También, en Cordillera Escalera se encuentran especies en peligro de acuerdo a la categorización de especies amenazadas aprobada mediante Decreto Supremo N.º 034-2004-AG”.

58. Por otra parte, en los considerandos del Decreto Supremo N.º 045-2005-AG que estableció la ACR *Cordillera Escalera* se precisa:

“(…) permitirá garantizar el mantenimiento de los actuales servicios ambientales para las ciudades de Tarapoto y Lamas (...). La Cordillera Escalera es una zona prioritaria para la conservación de mamíferos, anfibios, reptiles y aves ya que alberga especies de distribución muy restringida (...) Que, en la Cordillera Escalera se han registrado de acuerdo a la categorización de especies amenazadas de fauna silvestre y que prohíbe su caza, captura, tenencia, transporte o exportación con fines comerciales, aprobada mediante Decreto Supremo N.º 034-2004-AG, las siguientes Especies en Peligro (EN): *Tremarctus ornatus* “Oso de anteojos”, *Aulacorhynchus huallagae* “tucancito semiamarillo”, *Grallaricula ochraceifrons* “tororoi frentiocrácea”, *Herpsilochmus parkeri* “hormiguerito garganticense”, *Vultur gryphus* “cóndor andino”, *Xenoglaux loweryi* “Lechucita bigotona”; especies Vulnerables (VU), tales como: *Heliangelus regalis* “Ángel del sol azul”, *Lagothrix lagotricha* “mono choro común”, *Tapirus terrestris* “Sachavaca”, *Ara militaris* “guacamayo verde”, *Hemispingus rufosuperciliaris* “hemispingo cejirrufa”, *Netta erythrophthalma* “pato cabeza castaña”, *Wetmorethraupis sterrhopteron* “tangara gargantinaranja”; así como especies Casi Amenazadas (NT), tales como *Puma concolor* “puma”, *Andigema hypoglauca* “tucaneta”, *Hemitriccus cinnamomeipectus* “atrapamoscas” y *Henicorhina leucoptera* “cucarachero”.

59. De lo expresado en los párrafos precedentes podemos concluir que la ACR *Cordillera Escalera* es un área relevante no sólo para el país en conjunto, sino en especial para la región San Martín, en tanto constituye una importante fuente de agua, facilita la captura del carbono, presenta una gran biodiversidad, etc. De ahí que dicha área tenga como objetivos generales los siguientes: a) Conservar y proteger los recursos naturales y la diversidad biológica de los ecosistemas frágiles que se encuentran en la *Cordillera Escalera*; y, b) Asegurar la continuidad de los procesos biológicos en los ecosistemas del área propuesta (Artículo 2º del Decreto Supremo N.º 045-2005-AG).

60. En la medida que la protección del medio ambiente constituye una preocupación principal de las actuales sociedades, se impone la necesidad de implementar fórmulas que permitan la conciliación de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos con la necesaria conservación de los recursos y elementos ambientales que se interrelacionan con el entorno natural y humano. Se busca, con ello, preterir formas de exploración y explotación de hidrocarburos irrazonables, que en sí mismas puedan ser destructivas y no sostenibles para el desarrollo regional y el beneficio de las generaciones presentes y futuras involucradas. Ello exige que el Estado controle el uso racional de los recursos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

naturales dentro de un desarrollo económico armónico, criterio que el Tribunal Constitucional busca enfatizar en esta sentencia.

61. Tal como advirtiéramos en párrafos anteriores, en relación con la problemática abordada el artículo 67° de la Constitución prescribe que el Estado determina la política nacional del ambiente. Dicha política debe promover el uso sostenible de los recursos naturales; *ergo*, debe auspiciar el goce de sus beneficios resguardando el equilibrio dinámico entre el desarrollo socioeconómico de la Nación y la protección y conservación de un disfrute permanente. Es dentro de ese contexto que el Estado se encuentra obligado a auspiciar la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas (artículo 68°).
62. En el caso concreto, resulta necesario conciliar el impacto ambiental que generarían las diversas actividades que comprenden las etapas de exploración y explotación de hidrocarburos en el Lote 103 con la protección de la biodiversidad y el derecho a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida. En este contexto, es necesario tomar en cuenta los principios de desarrollo sostenible y de prevención.
63. Sobre el particular, el artículo 7° de la Ley N.° 26821 —Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales— señala: “Es responsabilidad del Estado promover el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, a través de las Leyes especiales sobre la materia, las políticas del desarrollo sostenible, la generación de la infraestructura de apoyo a la producción, fomento del conocimiento científico-tecnológico, la libre iniciativa y la innovación productiva”.
64. Tal como fue señalado en el fundamento 17, *supra*, el *principio de prevención* tiene pleno reconocimiento en la normativa así como en la jurisprudencia. Los instrumentos de gestión ambiental desempeñan un rol de suma relevancia en relación con la prevención; es indispensable tenerlos en cuenta al referirse al desarrollo sostenible de la explotación hidrocarburífera que respete la biodiversidad y las áreas naturales protegidas. En esa línea, según quedó expuesto, de conformidad con el artículo 27° de la Ley de Áreas Naturales Protegidas, tal aprovechamiento sólo procederá si es que la explotación a realizar es compatible con el Plan Maestro del área protegida. De igual forma, ello fue resaltado por el Decreto Supremo N.° 045-2005-AG, que indicó particularmente que sólo sería permitido el aprovechamiento de recursos no renovables si el Plan Maestro así lo permite.
65. Sobre este tema, los demandados han señalado que el Plan Maestro a que hace referencia el Decreto Supremo N.° 045-2005-AG constituye una norma o mandato de preceptividad aplazada, ya que para su implementación se requiere la actuación especial del Estado a través de diversas instituciones especializadas en la materia. Según su entender, la inexistencia de un Plan Maestro no puede retrasar o impedir llevar a cabo actividades de exploración. Asimismo, indican que la empresa no ha realizado actividades de explotación de recursos que puedan calificarse como “aprovechamiento” de recursos naturales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

66. Este Tribunal considera que los argumentos esgrimidos por las emplazadas no resultan adecuados y coherentes con los demás valores y derechos consagrados en la Constitución. En efecto, no se puede eludir la necesidad de contar con un Plan Maestro —aprobado por las autoridades competentes— apelando a que sólo las actividades de explotación pueden ser consideradas como aprovechamiento de recursos naturales, ya que, en opinión de este Colegiado, la etapa de exploración y explotación constituyen un todo que conduce al aprovechamiento de los recursos naturales. Tal razonamiento es derivado del mencionado principio de prevención al que debe dársele una especial connotación, puesto que se está ante una ANP. En tal sentido, el término ‘aprovechamiento de recursos’ debe ser comprendido de manera integral, conteniendo las actividades de exploración y explotación.

67. Ahora bien, sin perjuicio de lo señalado, es cierto también que, en el presente caso, la inexistencia del referido Plan Maestro ha sido responsabilidad de las autoridades estatales competentes y no de las empresas emplazadas, como cierto es también que no toda la etapa de exploración tiene el mismo grado de incidencia en el medio ambiente. Dicha etapa cuenta con distintas fases, siendo sólo las últimas las que puede considerarse que comprometen nítidamente el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental al medio ambiente.

Teniendo en cuenta ello, y con el propósito de emitir una decisión que denote un adecuado equilibrio entre la debida protección del medio ambiente y el aprovechamiento razonable de los recursos naturales, de un lado, y la libertad empresarial constitucionalmente ejercida, de otro, el Tribunal Constitucional considera imprescindible que se cuente con un Plan Maestro elaborado por las autoridades competentes, a fin de que pueda llevarse a cabo tanto la última fase de la etapa de exploración como la respectiva y posterior etapa de explotación.

En ese sentido, queda prohibida la realización de estas actividades mientras no se cuente con el respectivo Plan de Maestro, que contemple la posibilidad de aprovechar los recursos naturales que se encuentran en el Área de Conservación Regional *Cordillera Escalera*, sujetándose a las normas de protección ambiental y a las limitaciones y restricciones previstas en los objetivos de creación del área y su zonificación. Y en caso de que dichas actividades ya se encuentren en curso, deben quedar suspendidas mientras no se cuente con el referido Plan de Maestro.

Con ello se está materializando el enfoque preventivo, que es esencial e inherente al concepto de la responsabilidad social de la empresa, y también debe contener aspectos retributivos a las comunidades afincadas en el área de influencia de las actividades de exploración y, sobre todo, de explotación. En esta línea, este Tribunal exhorta a las emplazadas a que continúen realizando diversas acciones que impliquen la materialización de su responsabilidad social con la población asentada en el Lote 103.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03343-2007-PA/TC
LIMA
JAIME HANS BUSTAMANTE
JOHNSON

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda. En consecuencia, queda prohibida la realización de la última fase de la etapa de exploración y la etapa de explotación dentro del Área de Conservación Regional denominada *Cordillera Escalera* hasta que no se cuente con el Plan Maestro, pudiendo reiniciar tal actividad una vez que éste haya sido elaborado y se establezca la compatibilidad entre la actividad de exploración y explotación y los objetivos del Área de Conservación Regional *Cordillera Escalera*. En caso de que ya se encuentre en ejecución la última fase de la etapa de exploración o la etapa de explotación, dichas actividades deben quedar inmediatamente suspendidas.

SS.

VERGARA GOTELLI
MESÍA RAMÍREZ
LANDA ARROYO
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. ERNESTO FIGUEROA BERNARDINI
SECRETARIO RELATOR



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

EXPEDIENTE N° : 14502-2015
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de diciembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140012013 de 6 de agosto de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055808 a 012-003-0055820, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025368 a 012-002-0025370, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Argumentos de la recurrente

Que con relación al reparo a la deducción de gastos de responsabilidad social, la recurrente sostiene que:

- No se realizó una valoración conjunta de los medios de prueba presentados, que demuestran los compromisos de responsabilidad social asumidos (convenios y acuerdos celebrados con comunidades y otras entidades, y los planes de relaciones comunitarias), la implementación de su plan de responsabilidad social (estudios de impacto ambiental, procedimiento de donaciones y gastos en gestión social, entre otros) y la efectiva realización de los gastos y su destino (comprobantes de pago, actas de donación, fotografías, comunicaciones, entre otros).
- Los gastos de responsabilidad social forman parte del compromiso asumido con el Estado para aprovechar los recursos naturales con los que desarrolla su actividad empresarial, la cual está sujeta a un marco normativo que exige que incurra en ellos para neutralizar el impacto social que podría generar su actividad, por lo que no son actos de liberalidad sino que cumplen el principio de causalidad, puesto que con ellos buscó asegurar la generación de ingresos y mantener la fuente productora.
- Incurrió en los gastos con motivo de los convenios y acuerdos suscritos con las comunidades en el marco de su política de responsabilidad social, por lo que son deducibles, no solo por tratarse de gastos de responsabilidad social sino porque fueron contraídos con una motivación empresarial, cual era evitar cualquier conflicto con las comunidades que impidiera el normal desarrollo de sus actividades.
- En sus alegatos señala que la Administración reconoce que los gastos de responsabilidad social cumplen el principio de causalidad, por lo que centró el reparo en la verificación de su fehaciencia; que, en ese sentido, acreditó la efectiva entrega de los bienes adquiridos y los servicios contratados en favor de las comunidades, identificó a los beneficiarios; no obstante, las observaciones de la Administración constituyen una sobrecarga probatoria y evidencian una irrazonable actuación y valoración de los medios probatorios presentados.

Que sobre el reparo a la deducción por diferencia de cambio de bonos, señala que:

- En la etapa de fiscalización se consideró que las diferencias de cambio deben ser computables para la determinación de la renta neta en virtud del criterio de "empresa fuente", mientras que en la apelada se consideró que debían ser computables según la teoría del "consumo más incremento patrimonial", cambio de concepción que supone una modificación a los fundamentos del reparo y excede la facultad

398



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

de reexamen de la Administración y, por tanto, conlleva a que se declare su nulidad y, por consiguiente, del valor y la apelada en dicho extremo.

- El pasivo que generó la diferencia de cambio cuya deducción fue observada está vinculado con la obtención de fondos para devolver el capital social y pagar dividendos a los accionistas, por lo que dicho financiamiento no se trató de una operación que fuera objeto habitual de su actividad gravada, de manera que no se cumple lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta para computar la diferencia de cambio en la determinación de la renta neta.
- En caso se considere que la diferencia de cambio sí es computable, debe aceptarse la deducción de los gastos financieros derivados del financiamiento obtenido para devolver el capital social y pagar los dividendos, ya que es precisamente la operación que dio origen a la diferencia de cambio observada; ello se sustenta en el principio de razonabilidad y el principio de causalidad de los gastos.
- De mantenerse el reparo, corresponde la dispensa en la aplicación de intereses y sanciones al amparo de lo establecido por el artículo 170° del Código Tributario, toda vez que existió una duda razonable en cuanto a la interpretación del sentido y alcances del primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que se encuentra corroborado con los cambios de criterios de la Administración.
- En sus escritos ampliatorio y de alegatos solicita la aplicación del precedente vinculante establecido en la Resolución N° 08678-2-2016, conforme al cual las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones que se encuentren vinculadas a la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones; asimismo, destaca que la deducción reparada corresponde a la ganancia neta por diferencia de cambio, cuyo monto no fue materia de observación por la Administración.

Que sobre los pagos a cuenta, alega que:

- No procede la modificación del coeficiente de los anticipos de enero y febrero de 2011 sobre la base de la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, toda vez que dicho valor fue impugnado y se encuentra en trámite la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 01501400010890, que resolvió la reclamación.
- Lo anterior se sustenta en que según los artículos 115° y 119° del Código Tributario, y el principio de no ejecutoriedad de los actos, la exigibilidad, eficacia y ejecutoriedad de la precitada resolución de determinación se suspende en tanto dure la tramitación del recurso impugnatorio interpuesto.
- El Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia, ha señalado que la Administración debe estar a lo que se resuelva en el procedimiento contencioso en el que se discute la validez del acto administrativo que sirvió de sustento a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a las multas aplicadas, considera que la conducta sancionada no está tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por cuanto no se cumple con el requisito de la existencia de dolo o intención, invoca la Sentencia de Casación N° 1731-2007 Lima; aduce que las multas son nulas debido a que fueron giradas sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo, tal como exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Argumentos de la Administración

Que sobre el reparo a la deducción de gastos por responsabilidad social, la Administración señala que:

- Los gastos por responsabilidad social son instrumentos legítimos que usan las empresas para generar ingresos y mantener la fuente productora, siempre que estén sustentados y se realicen en cumplimiento del compromiso asumido con el Estado; por tanto, las empresas deben acreditar el diseño, implementación y ejecución de programas integrales que tengan por finalidad el desarrollo económico y





Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

social de las comunidades aledañas a sus zonas de operaciones, para mitigar cualquier contingencia y/o conflicto social y debe acreditarse en forma fehaciente la realización del gasto y su destino.

- Los estudios de impacto ambiental y planes de relaciones comunitarias evidencian el objetivo de la recurrente de preservar el medio ambiente y las medidas de manejo social que implementaría en las zonas de influencia de sus proyectos, para mitigar los impactos sociales y ambientales que pudieran generar, y propiciar el desarrollo de las comunidades, y los convenios y acuerdos celebrados con las comunidades y otras entidades están vinculados a los programas previstos en los planes de relaciones comunitarias, sin embargo, no proporcionó medios probatorios que demuestren fehacientemente los gastos que habría realizado en favor de las comunidades, como documentación que acredite la efectiva ejecución de los programas previstos en los planes de relaciones comunitarias, las comunicaciones que debían remitirle las comunidades informando del uso dado a las donaciones, así como los informes referidos a las visitas o inspecciones que realizaría la recurrente para verificar el destino de las donaciones efectuadas.
- La recurrente tampoco acreditó que los gastos incurridos fueron necesarios para evitar una situación de conflicto que hubiera puesto en riesgo la continuidad de sus operaciones, como consecuencia de la intervención de las comunidades en las zonas en que desarrolla sus operaciones, por lo que al no haber acreditado que los gastos fueron incurridos por concepto de responsabilidad social, éstos no cumplen el principio de causalidad y no corresponde su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo a la deducción por diferencia de cambio de bonos, menciona, entre otros, que:

- Las diferencias de cambio tienen su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto del valor de la moneda en la cual fueron realizadas las operaciones de la empresa, por lo que no deben relacionarse con alguna operación específica, siendo computables en los resultados de la empresa en la medida que desarrolle habitualmente actividades gravadas.
- Dado que la actividad principal de la recurrente está vinculada con la generación de rentas gravadas, el hecho que hubiese obtenido un financiamiento para devolver aportes al capital y distribuir dividendos a sus accionistas que no están gravados con el Impuesto a la Renta, no hace que la diferencia de cambio originada por dicho financiamiento no sea computable para fines de la determinación de la renta neta, por lo que no procede la deducción efectuada.
- El hecho que los intereses y gastos derivados del financiamiento obtenido por la recurrente no sea deducible por no cumplir el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no conlleva a aceptar la deducción de la ganancia por diferencia de cambio originada por dicho financiamiento, ya que su regulación está contemplada en el artículo 61° de la misma ley.
- En su escrito de alegatos indica que la fiscalización se llevó a cabo antes de la emisión de la Resolución N° 11116-4-2015, por lo que no verificó las subcuentas contables 776 y 676 a fin de determinar la diferencia de cambio que debía ser considerada para la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, por lo que solicita la remisión de los actuados para realizar dicha verificación.

Que acerca de los pagos a cuenta, indica que la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 se sustenta en la Resolución de Intendencia N° 0150140010890, que resolvió la reclamación contra el valor girado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, acto que es válido en tanto no sea declarado nulo o dejado sin efecto por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

Que sobre las resoluciones de multa anota que fueron giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y su procedencia se sustenta en las resoluciones de determinación emitidas respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, por lo que dado que sus extremos cuestionados han sido mantenidos, corresponde proceder del mismo modo con las multas.





Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Análisis

Que de lo actuado se tiene que los valores materia de grado fueron emitidos como resultado del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, iniciado a la recurrente con Carta de Presentación N° 130011395550-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121130000226, notificados el 27 de febrero de 2013 (fojas 5529, 6139 y 6140), y a continuación, se efectúa el examen de los valores emitidos en los términos impugnados por la recurrente.

I. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° 012-003-0055810

El citado valor fue emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, apreciándose de su Anexo N° 2 los diversos reparos que fueron formulados durante el procedimiento de fiscalización, la mayoría de los cuales fue aceptado por la recurrente en dicha etapa mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias (fojas 6506 y 6507).

De los recursos interpuestos y de la apelada (fojas 6520 a 6553, 6847 a 6890 y 6945 a 6983), se tiene que son materia de controversia en esta instancia los reparos a las siguientes deducciones que no fueron aceptadas por la Administración: 1) Gastos por responsabilidad social (S/.475,865.00) y 2) Diferencia de cambio de bonos (S/.2'345,000.00).

1. Gastos por responsabilidad social

Según el punto 1 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0055810, la Administración reparó los gastos contabilizados en la Cuenta 659101 - Donaciones, por S/.475,865.00, deducidos vía declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que según la recurrente corresponden a gastos de responsabilidad social (fojas 6462 a 6480).

De autos se aprecia que en el curso de la fiscalización (fojas 5884 a 5899, 5968 a 5971 y 6203 a 6205), la recurrente solicitó a la Administración que reconozca la deducción de los gastos en que incurrió por concepto de responsabilidad social y que fueron considerados como donaciones no deducibles en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta; a tal efecto, proporcionó el detalle de los referidos gastos y las zonas en los que se efectuaron; asimismo, presentó diversos documentos que acreditarían los gastos incurridos, como comprobantes de pago, actas de entrega, solicitudes de donación, fotografías, correos electrónicos, convenios con comunidades y otras entidades, entre otros; además, proporcionó estudios de impacto ambiental, planes de relaciones comunitarias, procedimiento de donaciones y gastos en gestión social, entre otros, que según la recurrente demostrarían la política de responsabilidad social que tiene implementada y con la que pretende, de un lado, cumplir con el desarrollo de las comunidades aledañas a sus zonas de operaciones, al haber recibido dicho encargo en razón de la concesión otorgada por el Estado, y por otra parte, cuidar el desarrollo de sus operaciones y proteger el normal funcionamiento de sus plantas, ante cualquier contingencia que pudiera suscitarse con los miembros de las comunidades; en ese sentido, considera que los gastos de responsabilidad social están acreditados y cumplen el principio de causalidad, por lo que son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta.

Del análisis efectuado en la fiscalización, complementado en la reclamación (fojas 6859 a 6877), se aprecia que la Administración, siguiendo la jurisprudencia constitucional y de este Tribunal, considera que los gastos de responsabilidad social, ya sea que se hayan asumido por mandato legal o contractualmente, se enmarcan dentro del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, destaca que su deducción está supeditada a su debida acreditación como tales, por un lado, con documentación que evidencie el diseño, implementación y ejecución, por parte del contribuyente, de programas integrales que tengan por finalidad el desarrollo económico y social de las comunidades aledañas a su área de operaciones, con el fin también de mitigar cualquier contingencia y/o conflicto social y, de otro lado, debe acreditarse, además, la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a las comunidades, que demuestren en forma fehaciente el motivo del gasto incurrido y su destino.





Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Del examen a la documentación presentada, la Administración señala que en los estudios de impacto ambiental de los proyectos de la recurrente se evidencia su objetivo de lograr la conservación del medio ambiente en armonía con el desarrollo hidroenergético, conciliando los aspectos ambientales y de interés humano con el desarrollo local y regional, en tanto que los planes de relaciones comunitarias, que forman parte de los estudios de impacto ambiental, detallan las medidas de manejo social que la recurrente implementaría en las zonas de influencia de sus proyectos, con la finalidad de mitigar los impactos sociales y ambientales que éstos pudieran generar, así como propiciar el desarrollo de las comunidades; no obstante, anota que estos documentos no son suficientes para sustentar los gastos por responsabilidad social, pues deben estar acompañados de los medios probatorios que acrediten la efectiva ejecución de los programas que se contemplan en ellos.

Sobre los convenios y acuerdos presentados, la Administración indica que fueron suscritos con los representantes de las comunidades y otras entidades, y están vinculados a los programas previstos en los planes de relaciones comunitarias, señalándose en ellos que las comunidades debían remitir una comunicación a la recurrente informando acerca del uso de las donaciones, así como esta última estaba facultada para verificar que las donaciones fueron utilizadas según lo acordado; sin embargo, la recurrente no presentó los documentos que evidencien las medidas previstas en los convenios y acuerdos para verificar el uso dado a las donaciones y, por tanto, no está acreditada la realización y el destino de una parte de los gastos en que habría incurrido.

Por la otra parte de los gastos cuya deducción se pretende, la Administración señala que la recurrente no presentó los convenios o acuerdos que acrediten su compromiso de incurrir en tales gastos, puesto que no es suficiente que aquélla desarrolle y ejecute planes, programas, políticas y acciones de responsabilidad social; además, al igual que en el caso anterior, indica que no está acreditada en forma fehaciente la realización de los referidos gastos y su destino.

Según las consideraciones mencionadas, la Administración no aceptó la deducción de los gastos informados por la recurrente, al considerar que no está acreditada su fehaciencia y destino como gastos de responsabilidad social, por lo que formuló el reparo a dicha deducción, cuyo detalle se aprecia en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0122140001844 (fojas 5900 y 5901)¹.

De lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los gastos contabilizados como donaciones resultan deducibles para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 dicha ley. El citado artículo, modificado por Ley N° 28991, agrega que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

La norma citada recoge el denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Sobre la responsabilidad social², en las Resoluciones N° 18397-10-2013 y 03766-3-2016, este Tribunal ha indicado que forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo

¹ En la apelada, los gastos observados son analizados en el punto 3.2 del informe que la sustenta (fojas 6859 a 6877).

² También llamada "responsabilidad social de las empresas", "responsabilidad social empresarial" o "responsabilidad social corporativa".


402 5



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional; en este sentido, los gastos incurridos por tal concepto constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadoras de renta y la continuidad de las actividades empresariales³.

En virtud a ello, este Tribunal señaló en las resoluciones antes citadas que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación de sus ingresos y/o mantenimiento de la fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se enmarcan dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 01424-5-2005 este Tribunal ha establecido que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social corporativa resultan deducibles en tanto se encuentren debidamente acreditados y, además, se constate de los correspondientes contratos, la referida obligación.

Por otra parte, se ha indicado en las Resoluciones N° 01534-2-2012, 20928-4-2012 y 07578-8-2014, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios; asimismo, según las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 03766-3-2016, los términos en que este Tribunal entiende el principio de causalidad no implica trasladar la carga de la prueba indebidamente al contribuyente sino que le exigen acreditar documentariamente el cumplimiento de dicho principio.

Según el Informe General de Fiscalización (foja 6171), la recurrente se dedica a la generación de energía eléctrica, que desarrolla en el área de sus concesiones y autorizaciones, que incluye las centrales hidroeléctricas "Cañón del Pato" y "Carhuaquero", y centrales termoeléctricas en Chimbote, Trujillo, Chiclayo, Piura, Paita y Sullana; y se dedica a la comercialización de energía eléctrica.

Mediante Decreto Ley N° 25844 se aprobó la Ley de Concesiones Eléctricas, cuyas disposiciones norman lo referente a las actividades relacionadas con la generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica; al respecto, el artículo 24° establece que por concesión definitiva se podrá utilizar bienes de uso público y el derecho de obtener la imposición de servidumbres para la construcción y operación de centrales de generación y obras conexas, subestaciones y líneas de transmisión así como también de redes y subestaciones de distribución para Servicio Público de Electricidad; asimismo, el artículo 25° dispone que para obtener la concesión definitiva deberá acompañarse a la solicitud, entre otros, el estudio de impacto ambiental; en tanto, el artículo 31° impone como obligación a los titulares de concesión el cumplimiento de las normas de conservación del medio ambiente y del Patrimonio Cultural de la Nación.

El Reglamento de Protección Ambiental en las Actividades Eléctricas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EM define en su Anexo 1 al estudio de impacto ambiental como los estudios que deben efectuarse en los proyectos de las actividades eléctricas, los cuales abarcarán aspectos físicos naturales, biológicos, socioeconómicos y culturales en el área de influencia del proyecto, con la finalidad de determinar las condiciones existentes y las capacidades del medio, así como prever los efectos y consecuencias de la realización del mismo, indicando medidas y controles a aplicar para lograr un desarrollo armónico entre las operaciones eléctricas y el ambiente.

Asimismo, el artículo 14° del citado reglamento señala que el estudio de impacto ambiental deberá contener, entre otros, la identificación y evaluación de los impactos ambientales previsibles directos e

³ Al respecto, véase: ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela (2013). "La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "gastos de responsabilidad social" efectuados en etapas preproductivas". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 53. Lima. Páginas 107 a 136.

403



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

indirectos al medio ambiente físico, biológico, socio económico y cultural, de las diferentes alternativas y en cada una de las etapas del proyecto, así como un detallado programa de manejo ambiental, en el cual se incluyan las acciones necesarias tanto para evitar, minimizar y/o compensar los efectos negativos del proyecto, así como para potenciar los efectos positivos del mismo.

El artículo 15° del mismo reglamento señala que cuando se prevé que las actividades de los titulares de las concesiones y autorizaciones, afectarán a comunidades campesinas o nativas, aquéllos tomarán las medidas necesarias para prevenir, minimizar o eliminar los impactos negativos en los ámbitos sociales, culturales, económicos y de salud de la población.

Por su parte, según se explica en la Guía de Relaciones Comunitarias publicada por la Dirección de Asuntos Ambientales del Ministerio de Energía y Minas, forma parte del estudio de impacto ambiental el plan de relaciones comunitarias, que es el documento que resume las principales medidas de manejo socioeconómico de uno o varios proyectos, y puede incluir, entre otros aspectos, la política de responsabilidad social, que implica que la empresa tiene como uno de sus objetivos el logro de la mejora en los niveles de vida de las comunidades en las que opera, efectuando para ello diversas transferencias en servicios e infraestructura.

De la documentación que obra en autos se aprecia que la recurrente proporcionó los Estudios de Impacto Ambiental correspondientes a la Central Termoeléctrica "Las Flores", la ampliación de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato" y el Embalse Cullicocha (fojas 752 a 800 y 813 a 817); en estos documentos, elaborados, según se indica en ellos, de conformidad con el Reglamento de Protección Ambiental en las Actividades Eléctricas, se señala, entre otros, la descripción de los proyectos a ejecutar, la evaluación de las características ambientales de las áreas de influencia de los proyectos, la identificación y evaluación de los impactos ambientales, la formulación e implementación del plan de manejo ambiental, la descripción del programa de monitoreo y supervisión ambiental, y la formulación del plan de contingencias y cierre o abandono.

Asimismo, obran en autos los planes de relaciones comunitarias de la Unidad de Producción Hidráulica "Carhuaquero" (fojas 818 a 820) y la Central Térmica "Las Flores" (fojas 742 a 751), en los que se da cuenta de los programas de inversión social que serán ejecutados por la recurrente en las áreas de influencia de sus operaciones, alineados en tres campos de acción: educación, salud y desarrollo económico productivo; en el caso de la Unidad de Producción Hidráulica "Carhuaquero", los programas están previstos para las localidades de La Ramada, Cumbil, San Carlos e Higueros de la provincia de Chota; en el caso de la Central Térmica "Las Flores" los programas están alineados a los mismos campos de acción y previstos para el asentamiento humano San José y la población del distrito de Chilca, destacando el "Convenio de Cooperación y Apoyo para la Ejecución de Obras para la Comunidad de Chilca" (suscrito en el año 2008 y consiste en el financiamiento de obras y proyectos priorizados por la Municipalidad de Chilca), el programa "Emprendedores del Sur" (acciones vinculadas al desarrollo económico productivo para las mujeres del distrito de Chilca), y la campaña escolar "De vuelta al cole" (acciones vinculadas a la educación mediante la entrega de paquetes escolares a los alumnos que habitan en las zonas de influencia).

Obra también el documento "Resumen Anual 2011", que contiene la información relacionada a los proyectos sociales de la recurrente en el área de influencia de las operaciones de la Unidad de Producción Hidráulica "Cañón del Pato" (fojas 695 a 741); estas áreas comprenden la laguna Aguascocha (comunidad campesina de Aquia, familia Solórzano y Comité de Ganaderos de San Pedro de Cotocoto), laguna Rajucolta (Comunidad Campesina Pedro Pablo Atusparia, Centro Poblado de Macashca, sectores de Purush, Ocoyancha, Pinahuasi Alto y Pinahuasi Bajo), laguna Parón (distrito de Caraz y sectores de Parón, Llacshu, Cono, Antash, Huandoy, Ocaracra, Chosica, Miramar, Huauya, Yuco, Pakian, Ticrapa y Cuyuna de la Comunidad Campesina Cruz de Mayo), laguna Cullicocha (comunidades campesinas de Hualcayán, Caranca y Colcas), Reservoirio San Diego I y II (Ejército del Perú - Sede Caraz y Municipalidad Distrital de Santa Cruz), Campamento Hidro (localidad de Huallanca, caseríos de San Pedro y Yungaypampa, localidad de Yuracmarca y comunidades campesinas de Kiman Ayllu, Quitaracsa y Huaylas) e instituciones varias como el Gobierno Regional de Áncash, la Autoridad

404



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Local del Agua, la Unidad de Glaciología y Recursos Hídricos, el Parque Nacional Huascarán a cargo de SERNANP⁴, el Proyecto Especial Chavimochic y el Proyecto Especial Chincas.

Según el mismo documento, los programas de responsabilidad social fueron ejecutados a través de programas de desarrollo alineados en las áreas de educación (como implementación de aulas de innovación pedagógica, mejora de infraestructura educativa e implementación de aulas con mobiliario escolar), salud (como construcción de un tópico de salud comunitario, campañas de salud e implementación de un tópico de enfermería) y desarrollo económico productivo (como mejoramiento de la infraestructura hídrica, implementación de un sistema de riego tecnificado, implementación de un pequeño establo lechero y elaboración de un expediente técnico para la apertura de una trocha carrozable); asimismo, se efectuaron apoyos estratégicos (como el Curso - Taller de Desarrollo de Capacidades para el uso del Mecanismo de Obras por Impuestos, donación de una banda de música para la fiesta patronal de la Virgen de Santa Rosa de Lima en Huallanca, mantenimiento de 2 portadas de ingreso al Parque Nacional Huascarán, donación de medicamentos para ganado, donación de agua para consumo humano, entre otros).

Por otra parte, en la Memoria del año 2011 de la recurrente⁵, específicamente en el rubro referido a la responsabilidad social, se señala que aquella proyecta, diseña y ejecuta sus planes, programas, políticas y acciones con una visión de sostenibilidad que favorece su desarrollo como organización económicamente eficiente, socialmente responsable y ambientalmente viable; que aparte de los beneficios económicos para el Estado, esta filosofía posibilita no solo la generación de empleo, sino que éste se realice en ambientes de seguridad "cero accidentes", con permanente capacitación, retribución por encima de los promedios del mercado y amplio horizonte de desarrollo personal y social y también se refleja en una gestión empresarial transparente y abierta a los grupos de interés, así como en las relaciones armoniosas con las comunidades de las zonas de influencia directa, quienes además se benefician con programas de inversión social orientados a su bienestar económico y social.

Además, la recurrente presentó su "Procedimiento de donaciones y gastos en gestión social (inversión social)", en el que se establece los lineamientos adoptados para gestionar sus procesos de donaciones y gastos de gestión social (inversión social), de acuerdo con sus políticas corporativas y requerimientos locales; según dicho documento, se considera como gasto en gestión social (inversión social) la entrega a título gratuito de bienes y servicios para hacer realidad un proyecto social sostenible y participativo, que se lleva a cabo fundamentalmente en las comunidades ubicadas en las zonas de influencia de las operaciones y proyectos de la recurrente; en el caso de las donaciones, se distingue entre estratégicas y no estratégicas, consistiendo las primeras en entregas a título gratuito de bienes y servicios con los que se busca facilitar y fortalecer los programas o proyectos de gestión social, en tanto que las segundas son las donaciones que no tienen la mencionada finalidad (fojas 5879 a 5883).

De la documentación antes señalada se aprecia que la recurrente cuenta con una política de responsabilidad social, adoptada no solo en observancia de la normativa propia del sector eléctrico y del medio ambiente que le resulta aplicable, sino porque además es necesaria para garantizar el normal desarrollo de su actividad empresarial de generación de energía eléctrica, en la medida que potencialmente puede afectar a las poblaciones que habitan en las áreas colindantes a las zonas en las que desarrolla sus operaciones.

Es del caso señalar que la Administración no ha puesto en discusión la política de responsabilidad social que tiene implementada la recurrente, habiendo centrado la controversia en el presente caso a la falta de acreditación de la fehaciencia y el destino de los gastos observados.

En ese sentido, corresponde determinar si los gastos materia de reparo se encuentran sustentados como gastos de responsabilidad social como alega la recurrente, para lo cual se analizará, teniendo en cuenta los antecedentes expuestos, si la documentación que obra en autos acredita en forma fehaciente

⁴ Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado.

⁵ Documento disponible en la página web de la Bolsa de Valores de Lima: www.bvl.com.pe

 405 8



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

la realización y destino de los gastos y, en tal medida, el cumplimiento del principio de causalidad, que permitirá aceptar su deducción para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

- *Factura N° 001-001254 (S/.13,521.14)*

Corresponde al gasto por servicio de mantenimiento de 2 portadas de ingreso al Parque Nacional Huascarán (foja 1513), que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; el beneficiario de la obra fue el SERNANP, ante la solicitud de apoyo que formuló a la recurrente (foja 1510); asimismo, consta en autos la entrega de la obra con el Acta de Donación de 21 de diciembre de 2011 (foja 1506); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

Como se aprecia, los documentos presentados evidencian que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social que tiene implementada la recurrente en las áreas de influencia de sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-000864 (S/.12,073.60)*

La factura corresponde al gasto por servicio de supervisión del techado del local comunal de la comunidad campesina Kiman Ayllu (foja 1355), ubicado en el distrito de Yuracmarca (área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"); según el Convenio de Donación de 11 de noviembre de 2010, la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso con dicha comunidad campesina para proporcionarle materiales e implementos necesarios para el techado de su local comunal, comprometiéndose además a prestar asistencia, a través de terceros, para que se lleve a cabo dicha labor (fojas 1338 a 1340); en el informe del proyecto (fojas 1342 a 1347) se da cuenta del alcance de la obra que será objeto de supervisión, constando en el Acta de Donación de 15 de diciembre de 2010 la entrega a la comunidad campesina de los materiales e implementos y la puesta a disposición del servicio de supervisión necesario para la ejecución de la obra (foja 1337).

La citada documentación evidencia que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social de la recurrente y que asumió en tal virtud con la comunidad campesina, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

La evaluación conjunta de la documentación en este caso permite superar la observación de la Administración relativa a que el informe del proyecto no tiene fecha ni firmas.

- *Factura N° 001-0029815 (S/.1,694.92)*

La factura corresponde al gasto por la compra de 100 bolsas de cemento (foja 1181), entregada a la comunidad campesina de Hualcayán, según consta en el Acta de Donación de 2 de setiembre de 2011 (foja 1177), para el mejoramiento del canal de riego que recorre la cuenca de la laguna Cullicocha (área de influencia del Embalse Cullicocha); asimismo, obra en autos copia de la carta de agradecimiento de la referida comunidad campesina por la entrega de los bienes (foja 1176).

La documentación citada evidencia que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social de la recurrente con las comunidades aledañas a su área de operaciones, encontrándose el gasto vinculado a la línea de acción de desarrollo productivo a que se refiere la mencionada política; en tal sentido, estando acreditado el destino y beneficiario del gasto, procede aceptar su deducción.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Por lo expuesto, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-000175 (S/7,163.99)*

La factura corresponde al gasto por la instalación de un sistema de riego por goteo en La Remonta - Caraz (foja 1150), cuyo beneficiario fue el Centro Agropecuario del Ejército, según petición formulada a la recurrente con oficio cuya copia obra en autos (foja 1145); asimismo, la entrega de la obra consta en el Acta de Donación de 14 de octubre de 2011 (foja 1141); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

Como se aprecia, los documentos presentados evidencian que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social que tiene implementada la recurrente en las áreas de influencia de sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-001888 (S/5,190.00)*

La factura corresponde al gasto por la compra de 1 juego de mesas de diferentes colores con sillas, 1 armario escolar mediano, 1 escritorio con silla para profesor, 20 kits de higiene bucal y 10 kits de lavado de manos (foja 1115), que, en atención a la política de responsabilidad social de la recurrente, fueron entregados al PRONEI⁶ "Sagrado Corazón de Jesús", ubicado en Pakian Chico, en el distrito de Caraz, como parte de la implementación del mobiliario escolar, como consta en el Acta de Donación de 25 de noviembre de 2011 (foja 1110); el centro de estudios está ubicado en el área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato".

La documentación citada evidencia que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente con las comunidades aledañas a su área de operaciones, encontrándose el gasto vinculado a la línea de acción de educación a que se refiere la mencionada política; en tal sentido, estando acreditado el destino y beneficiario del gasto, procede aceptar su deducción.

Por lo expuesto, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Documento SPSE110215 (S/2,800.00) y Factura N° 001-01902 (S/800.00)*

Estos documentos corresponden al gasto para la contratación de una banda de música y su movilidad para participar en la fiesta patronal de la Virgen de Santa Rosa de Lima en la localidad de Huallanca, según le fue solicitado a la recurrente con oficio cursado por la coordinadora de la referida fiesta patronal; asimismo, consta en autos el contrato suscrito y fotografías que muestran la participación de la banda en el evento (fojas 984 a 991 y 1413 a 1424); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

De los documentos presentados se evidencia que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente con las comunidades aledañas al área de influencia de

⁶ Programa No Estandarizado de Educación Inicial.

 10 2
407



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-07197 (S/.1,113.56)*

La factura corresponde al gasto incurrido para la compra de medicinas para ganado (foja 1063), según fue requerido por la (foja 1056); la entrega de los bienes consta en el Acta de Donación de 2 de noviembre de 2011 (foja 1054); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

Como se aprecia, los documentos presentados evidencian que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene implementada la recurrente con las comunidades aledañas al área de influencia de sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-000035 (S/.5,816.74)*

La factura corresponde al gasto incurrido para brindar el Curso - Taller de Desarrollo de Capacidades para el uso del Mecanismo de Obras por Impuestos (Ley N° 29230), dirigido a los representantes y autoridades del "Callejón de Huaylas", cuya realización consta, entre otros documentos, en el informe del curso y las listas de asistencia firmadas por los participantes (fojas 937 a 983); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

De los documentos presentados se evidencia que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente con las comunidades aledañas al área de influencia de sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-07156 (S/.237.75)*

La factura corresponde al gasto por la compra de 15 cajas de agua mineral (foja 864), que según consta en el Acta de Donación de 8 de noviembre de 2011, fue entregada a la (fojas 856 y 857); cabe señalar que el gasto incurrido forma parte de las apoyos estratégicos efectuados por la recurrente en el marco de su política de responsabilidad social.

Como se aprecia, los documentos presentados evidencian que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene implementada la recurrente con las comunidades aledañas al área de influencia de sus operaciones, encontrándose acreditado el destino y beneficiario del gasto; en tal sentido, procede aceptar su deducción.





Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

En atención a las razones expuestas, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- *Factura N° 001-001240 (S/.23,626.72)*

La factura corresponde al gasto por el acondicionamiento de la cocina comedor de la Institución Educativa N° 86771 "Virgen de la Asunción" de la Comunidad de Colcas, distrito de Santa Cruz (foja 1534), lugar que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; según el Convenio de Donación de 1 de diciembre de 2011, la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso con la referida institución educativa para proporcionarle los materiales de construcción y la dirección técnica de terceros para la construcción de la obra (fojas 1522 a 1524); también se tiene copia de la resolución directoral de la institución educativa que aprueba la donación de los bienes; asimismo, en el Anexo I del convenio suscrito se aprecia el presupuesto y el detalle de los materiales requeridos (fojas 1520 a 1522 vuelta), y consta en el Acta de Donación de 13 de diciembre de 2011 la entrega de los bienes (foja 1519).

Como se aprecia, los documentos citados evidencian que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente en su campo de acción relativo a la mejora de la calidad del servicio educativo y que en tal virtud asumió con una de las comunidades aledañas a su área de operaciones; cabe señalar que el análisis conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto, lo que no es desvirtuado por la ausencia en autos de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, ni por la falta de los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- *Factura N° 001-020891 (S/.6,949.15)*

La factura fue emitida por la compra de 400 bolsas de cemento (foja 1169), que según el Convenio de Donación celebrado el 14 de octubre de 2011, serían entregadas dentro de los 30 días hábiles siguientes a la suscripción del citado acuerdo (fojas 1154 a 1156); sin embargo, el Acta de Donación, que sustentaría la entrega de los bienes al Comité de Regantes de la Toma I - Huandoy de la Comunidad Campesina Cruz de Mayo, fue elaborada y suscrita el 27 de setiembre de 2011, esto es, en fecha anterior a la celebración del convenio (fojas 1152 y 1153); lo mismo se verifica con la carta de agradecimiento cursada a la recurrente con fecha 7 de octubre de 2011 (foja 1151).

La situación antes descrita resta fehaciencia al gasto en que habría incurrido la recurrente con la precitada factura, por lo que al no encontrarse debidamente sustentada la operación, no procede aceptar la deducción del gasto.

- *Factura N° 0001-0000046 (S/.29,752.90)*

La factura corresponde al gasto por la confección de paquetes escolares según orden de servicio (fojas 851 a 854); asimismo, obran las actas de donación en las que consta la entrega de dichos paquetes escolares a distintas instituciones educativas ubicadas en las áreas de influencia de la Central Termoeléctrica "Las Flores" y las Centrales Hidroeléctricas "Carhuaquero" y "Cañón del Pato" (fojas 838 a 849).

Los citados documentos permiten concluir que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente con las comunidades aledañas a su área de operaciones, encontrándose el gasto vinculado a la línea de acción vinculada a la educación a que se refiere la mencionada política; en tal sentido, estando acreditado el destino y beneficiario del gasto, procede aceptar su deducción.



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Por lo expuesto, no resulta exigible el convenio o contrato que demuestre la obligación que asumió la recurrente con el beneficiario para que se acepte la deducción del gasto, como considera la Administración.

- Documento SPSE110326 (S/.60,450.00)

El referido documento corresponde al gasto incurrido para el financiamiento del proyecto de manejo de residuos sólidos en el Centro Poblado La Ramada (foja 1403), según Convenio de Donación celebrado por la recurrente, la Municipalidad Distrital de Llama, la Municipalidad del Centro Poblado La Ramada y la ONG⁷ Ciudad Saludable, esta última como beneficiaria del aporte de S/.87,450.00 para la ejecución del mencionado proyecto, que sería entregado en dos armadas, por S/.58,450.00 y S/.29,000.00 (fojas 1388 a 1399); asimismo, obra copia de la resolución ministerial que renovó la calificación de la citada ONG como entidad perceptora de donaciones (fojas 924 y 925).

Como se aprecia del citado convenio, el aporte obedeció a las políticas y procedimientos de responsabilidad social que tiene la recurrente para promover el desarrollo sostenible de las comunidades de su área de influencia mediante la elaboración y ejecución de programas participativos, habiendo observado la Administración que no fue presentado el certificado de donación por el monto total de S/.87,450.00 y por cuanto la solicitud del primer pago fue de S/.60,450.00 y no S/.58,450.00, como fue convenido.

Sobre el particular, debe indicarse que obra en autos el certificado de donación por el monto total del convenio, el cual fue entregado por la ONG a la recurrente, según lo estipulado en el mismo convenio (fojas 922 y 923); de otro lado, cabe señalar que si bien el primer pago ascendía a S/.58,450.00, no es menos cierto que la recurrente entregó el total del aporte pactado, como consta del aludido certificado.

Por tanto, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración, queda acreditado el gasto incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- Documentos SPSE110160 (S/.4,359.00) y SPSE110223 (S/.2,906.00)

Los documentos en referencia corresponden al gasto incurrido por la elaboración de un diagnóstico, un estudio socioeconómico y un proyecto de residuos sólidos para el Centro Poblado La Ramada (fojas 932 y 936), que según el Convenio de Donación de 11 de octubre de 2011 fue encargado por la recurrente a la ONG Ciudad Saludable mediante Convenio N° PEGEN-036-2011, celebrado el 27 de junio de 2011 (foja 1399 vuelta).

El gasto está vinculado a la política de responsabilidad social de la recurrente vinculado a la mejora de la calidad de los servicios de saneamiento de las comunidades aledañas a su área de operaciones, habiendo observado la Administración que el certificado de donación presentado es por un monto mayor, esto es, S/.87,450.00.

Sobre el particular, cabe indicar que el certificado al que alude la Administración corresponde al gasto incurrido para el financiamiento del proyecto de manejo de residuos sólidos referido anteriormente (foja 922), obrando en autos copia de la carta de 20 de junio de 2011 a través de la cual la ONG Ciudad Saludable informa que recibió de la recurrente el monto de S/.7,265.00 (foja 926), que corresponde a los pagos de S/.4,359.00 y S/.2,906.00 a que aluden los documentos materia de este análisis; del mismo modo, obran en autos documentos que evidencian la realización de estos dos pagos (fojas 916, 919, 927 y 928).

Por tanto, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración, queda acreditado el gasto incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

⁷ Organización No Gubernamental.

410



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

- *Factura N° 001-000504 (S/.7,417.50)*

La factura corresponde al gasto por el servicio de instalación de red y de un sistema de puesta a tierra para el centro de cómputo de la Institución Educativa N° 86507 "San Miguel Arcángel" del Centro Poblado de Llacshu, distrito de Caraz (foja 1132), lugar que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; según el Convenio de Donación de 16 de junio de 2011, la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso para proporcionar los referidos bienes, así como equipos de cómputo, impresoras, estabilizadores, muebles de cómputo y sillas giratorias, necesarios para implementar el centro de cómputo de la institución educativa del referido centro poblado (fojas 1120 a 1123); asimismo, consta en el Acta de Donación de 7 de octubre de 2011 la entrega de los bienes al centro de estudios (foja 1119), y copia de la resolución directoral de este último por el que agradece a la recurrente los bienes que fueron recibidos (foja 1118).

Los documentos presentados evidencian que el gasto incurrido obedeció a la política de responsabilidad social que tiene la recurrente en su campo de acción relativo a la mejora de la calidad del servicio educativo y que en tal virtud asumió con una de las comunidades aledañas a su área de operaciones; cabe señalar que el análisis conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto, lo que no es desvirtuado por la ausencia en autos de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, ni por la falta de los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- *Factura N° 001-001270 (S/.48,180.47)*

Esta factura corresponde al gasto incurrido para la construcción de un establo lechero para la Comunidad Campesina de Kiman Ayllu del distrito de Yuracmarca (foja 1504), lugar que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; según el Convenio de Donación de 31 de enero de 2012, la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso para proporcionar los materiales y la dirección técnica de terceros para la construcción de la obra, según anexos adjuntos (fojas 1493 a 1497); obra además copia de la carta de 27 de julio de 2011 por la que la comunidad solicitó el apoyo de la recurrente (foja 1501); asimismo, consta en autos la entrega de la obra con el Acta de Donación de 2 de marzo de 2012 y fotografías que se acompañan (fojas 1487, 1488, 1490 y 1491).

Los citados documentos evidencian que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social de la recurrente en su campo de acción vinculado al desarrollo productivo de las comunidades aledañas a su área de operaciones y en que tal virtud asumió con una de ellas; cabe señalar que el análisis conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto incurrido, lo que no es desvirtuado por el hecho que la factura tenga una fecha de emisión anterior al convenio y el acta de donación, ni por la ausencia de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, o los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- *Factura N° 001-002252 (S/.47,634.63)*

La factura corresponde al gasto incurrido por la construcción de un módulo de servicios higiénicos para la Institución Educativa N° 86007 "José Antonio Encinas" del Centro Poblado Menor de Macashca, distrito de Huaraz (foja 1486), lugar que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; según el Convenio de Donación de 12 de diciembre de 2011, la

 14 
411



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso con la referida institución educativa para proporcionarle los materiales y la dirección técnica de terceros para la construcción de la mencionada obra (fojas 1474 a 1478); también se tiene copia del oficio en el que el citado centro de estudios solicitó el apoyo de la recurrente (foja 1480); asimismo, consta en autos la entrega de los bienes con Acta de Donación de 20 de diciembre de 2011 y fotografías de la obra culminada (fojas 1471 a 1473).

Los documentos citados evidencian que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social de la recurrente en su campo de acción vinculado a la mejora de la calidad del servicio educativo y que en tal virtud asumió con una de las comunidades aledañas a su área de operaciones; cabe señalar que el análisis conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto, lo que no es desvirtuado por la ausencia en autos de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, ni por la falta de los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- Documento SPSE110197 (S/.43,070.00)

El referido documento (foja 1371) corresponde al gasto incurrido en el marco del "Convenio de Cooperación y Apoyo para la Ejecución de Obras para la Comunidad de Chilca", suscrito por la recurrente con la Municipalidad Distrital de Chilca el 29 de setiembre de 2008, en atención a la política de responsabilidad social que tiene la primera de las citadas en el área de influencia de sus operaciones (fojas 1356 a 1363); de los documentos obrantes en autos se aprecia que el gasto fue destinado a financiar la refacción de la Iglesia Nuestra Señora de la Asunción, ubicado en el referido distrito (fojas 1364 a 1367), estando acreditado también el desembolso efectuado (foja 1368).

La Administración observa que el convenio data del año 2008 y, por tanto, no se encuentra dentro del periodo fiscalizado; sin embargo, de las cláusulas del convenio se aprecia que su vigencia se extendió hasta el ejercicio materia de autos (2011), lo que se corrobora además de las comunicaciones cursadas entre la recurrente y la municipalidad (fojas 1372, 1376 y 1382).

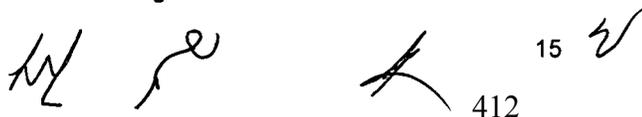
De lo expuesto, está acreditado en forma fehaciente el gasto que asumió la recurrente con la entidad edil, en atención a su política de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- Documento SPSE110272 (S/.30,786.00)

El citado documento (foja 1305) corresponde al gasto incurrido por la recurrente en el marco del convenio suscrito con la Municipalidad Distrital de Chilca el 29 de setiembre de 2008, al que se hizo mención en el análisis precedente; asimismo, consta en autos que el gasto fue destinado a financiar obras de parchado de pistas y construcción de rompemuelleres en el distrito de Chilca (fojas 1299 a 1302); además, está acreditado el desembolso que efectuó la recurrente y la comunicación que al respecto cursó a la Administración (fojas 1287 y 1289).

Del mismo modo que en el caso anterior, el convenio estuvo vigente en el ejercicio fiscalizado, por lo que no resulta atendible la observación de la Administración en contrario; asimismo, que el desembolso no se haya realizado en dos partes como fue señalado en la memoria descriptiva de la obra (foja 1300), no le resta fehaciencia a su realización como considera la Administración; finalmente, debe indicarse que consta en autos la resolución de alcaldía que aprobó la donación hecha por la recurrente (foja 1288), lo que también cuestionó la Administración.

De lo expuesto, está acreditado en forma fehaciente el gasto que asumió la recurrente con la municipalidad, en atención a su política de responsabilidad social, por lo que procede aceptar la deducción del gasto.

 15 



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

- *Factura N° 002-0131212 (S/.40,145.20)*

La factura corresponde al gasto incurrido por la compra de 27 computadoras, 27 estabilizadores, 4 impresoras, 27 muebles de cómputo y 27 sillas giratorias (foja 1470), que de autos se aprecia fueron entregados a las siguientes instituciones educativas:

- Institución Educativa N° 86523 "San Miguel Arcángel" del Centro Poblado de Llacshu, distrito de Caraz, según compromiso asumido por la recurrente mediante Convenio de Donación de 16 de junio de 2011 (fojas 1456 a 1459), en atención a la solicitud de apoyo que le fue formulada (foja 1463); la entrega de los bienes consta en el Acta de Donación de 7 de octubre de 2011 (foja 1455); también se tiene copia de la resolución directoral del centro de estudios por el que agradece a la recurrente los bienes entregados (foja 1454).
- Institución Educativa N° 86507 "Santa Rosa de Lima" del distrito de Huallanca, provincia de Huaylas, según compromiso asumido por la recurrente a través de los Convenios de Donación de 16 de junio y 4 de julio de 2011 (fojas 1441 a 1447), en atención a la solicitud de apoyo que le fue formulada (foja 1451); la entrega de los bienes consta en las Actas de Donación de 16 de setiembre de 2011 (fojas 1439 y 1440); también se tiene copia de la resolución directoral del centro de estudios por el que agradece a la recurrente los bienes entregados (foja 1438 vuelta).
- Institución Educativa N° 86526 "Jesucristo Redentor" del Caserío de Ticrapa e Institución Educativa N° 86815 del Caserío de Yuco, ambas ubicadas en el distrito de Caraz, provincia de Huaylas, en atención a las solicitudes de apoyo que formularon a la recurrente (fojas 1429 y 1436); la entrega de los bienes consta en las Actas de Donación de 7 y 13 de setiembre de 2011 (fojas 1428 y 1433); también se tiene copia de las resoluciones de los referidos centros de estudios por el que agradecen a la recurrente los bienes entregados (fojas 1427 y 1432).

Los documentos que obran en autos evidencian que el gasto incurrido por la recurrente obedeció a la política de responsabilidad social que tiene implementada en su campo de acción vinculado a la mejora de la calidad del servicio educativo de las comunidades aledañas a su área de operaciones, en este caso, de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; cabe señalar que el análisis conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto, lo que no es desvirtuado por la ausencia en autos de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, ni por la falta de los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- *Factura N° 001-001160 (S/.61,215.74)*

La factura corresponde al gasto incurrido para la construcción de un tópico de salud para la Comunidad Campesina de Hualcayán (foja 1555), lugar que forma parte del área de influencia de la Central Hidroeléctrica "Cañón del Pato"; según el Convenio de Donación de 7 de julio de 2011, la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social, asumió el compromiso con la referida comunidad para proporcionarle los materiales y la dirección técnica de terceros para la construcción de la mencionada obra (fojas 1543 a 1548); también se tiene copia de la carta por la que la comunidad solicita el apoyo de la recurrente (foja 1552); asimismo, consta en autos la entrega de los bienes y los servicios ofrecidos con el Acta de Donación de 28 de octubre de 2011 y su Anexo (fojas 1540 a 1542), la carta de agradecimiento cursada por la comunidad a la recurrente (foja 1539) y fotografías de la obra culminada (fojas 1537 y 1538).

Los documentos citados evidencian que el gasto obedeció a la política de responsabilidad social de la recurrente en su campo de acción vinculado a la mejora de los servicios de salud y que en tal virtud asumió con una de las comunidades aledañas a su área de operaciones; cabe señalar que el análisis

16 ✓



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

conjunto de los documentos presentados acredita la fehaciencia y destino del gasto, lo que no es desvirtuado por la ausencia en autos de la comunicación del beneficiario informando acerca del uso de los bienes entregados, ni por la falta de los informes que den cuenta acerca de las visitas que podía realizar la recurrente a fin de verificar el uso de los bienes.

En tal sentido, el gasto observado fue incurrido por concepto de responsabilidad social, por lo que procede aceptar su deducción.

- *Factura N° 002-0124880 (S/.18,960.15)*

La factura corresponde al gasto por la compra de cajas de lápices de colores largos (fojas 1333 a 1336); obra también copia de las guías de remisión remitente relativas al traslado de los bienes (fojas 1331 y 1332).

Si bien podría considerarse que los citados bienes fueron adquiridos para su entrega a las instituciones educativas de las comunidades aledañas a las áreas de operaciones de la recurrente, en atención a su política de responsabilidad social vinculada a la educación, no obra en autos documentación que demuestre en forma fehaciente el destino de dicho gasto y sus beneficiarios; en tal sentido, no procede aceptar su deducción.

De acuerdo con el análisis efectuado en esta instancia, los gastos a que se refieren las Facturas N° 001-001254, 001-000864, 001-0029815, 001-000175, 001-001888, 001-01902, 001-07197, 001-000035, 001-07156, 001-001240, 0001-0000046, 001-000504, 001-001270, 001-002252, 002-0131212 y 001-001160, y Documentos SPSE110215, SPSE110326, SPSE110160, SPSE110223, SPSE110197 y SPSE110272, fueron incurridos por la recurrente por concepto de responsabilidad social, estando sustentada su realización y destino, por lo que en este extremo el reparo no se encuentra arreglado a ley, debiendo aceptarse la deducción de dichos gastos y, en consecuencia, revocar la apelada en tal extremo; asimismo, conforme al referido análisis, se ha verificado que los demás gastos no fueron acreditados como gastos de responsabilidad social, como alegó la recurrente, por lo que el reparo a su deducción se encuentra arreglada a ley y, por tanto, debe confirmarse la apelada en este extremo.

2. Diferencia de cambio de bonos

Según se aprecia del punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0055810, la Administración reparó la deducción vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por concepto de diferencia de cambio originada por la emisión de bonos corporativos, por S/.2'345,000.00 (fojas 6481 a 6503).

Mediante el punto 4.1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122130001907 (foja 5623), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con documentación sustentatoria (comprobantes de diario, análisis y determinación de la diferencia de cambio), la deducción efectuada vía declaración jurada.

Con escrito de fecha 25 de setiembre de 2013, la recurrente señaló que la deducción observada corresponde a la diferencia de cambio generada por el pasivo de bonos corporativos que emitió para obtener recursos que fueron destinados a la amortización parcial del pasivo asumido con los accionistas con ocasión de la reducción de capital y la distribución de dividendos del ejercicio 2005 (fojas 5603 y 5604).

Según consta en el resultado del precitado requerimiento, la Administración, sin cuestionar que la diferencia de cambio tuvo relación con el financiamiento y destino mencionado por la recurrente, formuló el reparo a la deducción efectuada al considerar que la diferencia de cambio era un resultado computable para la determinación de la renta neta, en la medida que la recurrente es una empresa que de manera regular realizó actividades gravadas en el ejercicio acotado (fojas 5574 y 5575).





Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Posteriormente, mediante el Requerimiento N° 01221400002245, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo (fojas 6018 a 6020).

Con escrito de fecha 8 de setiembre de 2014, la recurrente señaló que la diferencia de cambio estuvo vinculada a un financiamiento que no fue destinado a sus operaciones habituales generadoras de rentas gravadas, por lo que no corresponde que sea computada para la determinación del Impuesto a la Renta (fojas 6009 a 6015).

Según el resultado del requerimiento, cuyas conclusiones fueron recogidas en el valor impugnado, la Administración mantuvo el reparo a la deducción de la diferencia en cambio originada por la emisión de bonos corporativos, pues consideró que, en general, las diferencias de cambio son computables en la determinación del Impuesto a la Renta, sin interesar las operaciones que les dieron origen, siempre y cuando la entidad que las haya generado sea una empresa en marcha y desarrolle habitualmente actividades que se encuentren gravadas, lo que fue verificado en el caso de la recurrente (fojas 5947 a 5962).

De lo expuesto se tiene que el asunto materia de controversia consiste en determinar si procede la deducción de la diferencia de cambio observada por la Administración.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

El segundo párrafo del citado artículo, según texto aplicable al ejercicio acotado, dispone que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida; e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio; f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente; y g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.

El último párrafo del precitado artículo señala que las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.

En la Resolución N° 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal estableció que la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o

 18 



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Asimismo, la citada resolución ha señalado que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un periodo, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un periodo, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61° de la ley.

De otro lado, mediante Resolución N° 08678-2-2016, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016, este Tribunal ha establecido que las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones.

De acuerdo con la citada resolución, sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada, de ahí que sea necesario vincular la diferencia de cambio con dicha operación, ya que ello equivale a verificar lo que ordena la ley.

En ese sentido, las diferencias de cambio serán computables para determinar la renta neta si y solo si las operaciones de las que resultan están involucradas con la obtención de potenciales rentas gravadas, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones; en caso contrario, las diferencias de cambio no cumplirían con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del precitado artículo 61° y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable.

En el caso de los créditos obtenidos, generadores de diferencias de cambio, estas últimas serán computables cuando la razón de tales créditos sea la financiación de operaciones que potencialmente generen rentas gravadas o mantengan su fuente generadora, lo cual deberá ser verificado; en tal sentido, de no acreditarse tal vinculación o relación, las diferencias de cambio no serán computables al amparo del artículo 61° antes mencionado.

En el presente caso, la recurrente efectuó una deducción vía declaración jurada a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por S/.2'345,000.00, que, ante el requerimiento de la Administración, señaló que correspondió a la ganancia por diferencia de cambio proveniente del pasivo originado por bonos corporativos que emitió con la finalidad de captar recursos financieros para devolver a los accionistas sus aportes al capital y distribuir dividendos, como consecuencia de la reducción de su capital social.

Es del caso señalar que la Administración no ha cuestionado que la deducción observada corresponda a la ganancia por diferencia de cambio indicada por la recurrente, como se advierte de lo expuesto en los Resultados de los Requerimientos N° 0122130001907 y 01221400002245 y de la apelada, de los cuales se tiene que el ente fiscal centró su análisis en dilucidar si la ganancia por diferencia de cambio era o no computable para la determinación del Impuesto a la Renta.

Sobre el reparo formulado en estos términos, debe indicarse que el financiamiento obtenido mediante la emisión de bonos cuyo destino es la devolución de aportes al capital social y la distribución de dividendos a los accionistas, no es una operación que se encuentre vinculada o relacionada a la


416 19



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente, conclusión a la que ha arribado la propia Administración en la apelada, al igual que este Tribunal en las Resoluciones N° 06619-4-2002, 01932-5-2004 y 04142-1-2005, estas últimas en cuanto se refirieron a casos en los que se analizaron financiamientos que tuvieron por destino la distribución de dividendos.

En ese sentido, toda vez que el financiamiento obtenido por la recurrente a través de la emisión de bonos corporativos no fue utilizado o empleado en actividades gravadas, la ganancia por diferencia de cambio originada por dicho financiamiento no resulta computable para la determinación de la renta neta imponible, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio de observancia obligatoria vertido por este Tribunal en la Resolución N° 08678-2-2016.

Por tanto, el reparo a la deducción de la ganancia por diferencia de cambio no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos planteados por la recurrente con relación a la procedencia del presente reparo.

Acerca de lo indicado por la Administración en el sentido que las diferencias de cambio no deben relacionarse con alguna operación específica, siendo computables en los resultados de la empresa en la medida que desarrolle habitualmente actividades gravadas, debe indicarse con relación a este punto que en la citada Resolución N° 08678-2-2016 este Tribunal señaló que no puede entenderse que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta alude a "operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", lo hace en un sentido general y que para su aplicación sería suficiente acreditar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente, toda vez que ello conllevaría a sostener que por el solo hecho de ser una persona jurídica o empresa en marcha que realiza actividad generadora de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en su contabilidad constituirán resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta, lo que no se desprende de la norma citada.

Lo señalado deja sin sustento el criterio asumido por la Administración, debiendo anotarse que los informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica que cita para sustentar su posición solo resultan vinculantes para ella y no para este Tribunal, de acuerdo con el artículo 94° del Código Tributario; asimismo, tampoco resulta aplicable al caso de autos la jurisprudencia de este colegiado que avala la posición asumida por la Administración, al haber quedado sin efecto por el criterio de observancia obligatoria vertido en la Resolución N° 08678-2-2016.

Sobre lo indicado en los alegatos de la Administración, en referencia a la verificación de la diferencia de cambio para fines de la aplicación de la Resolución N° 11116-4-2015, cabe señalar que dicha resolución, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, estableció como criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la ley que regula dicho impuesto.

Cabe señalar que la ganancia por diferencia de cambio materia del reparo analizado está vinculada a la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y no a la de los pagos a cuenta de dicho tributo, de manera que, como resulta evidente, la solicitud formulada por la Administración en este extremo para aplicar el criterio de observancia obligatoria antes citado no resulta pertinente.

II. RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° 012-003-0055808, 012-003-0055809 Y 012-003-00558011 A 012-003-0055820

Los citados valores fueron emitidos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (fojas 6441 a 6461, 6510 y 6511).

 20 ✓



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

Según se aprecia del Anexo N° 03 de estos valores (fojas 6441 a 6449), la Administración determinó reparos en las bases imponible de los anticipos de los periodos de febrero, noviembre y diciembre de 2011, así como diferencias en el coeficiente empleado para el cálculo de los anticipos de enero y febrero de 2011, en este último caso en base a lo resuelto por la Resolución de Intendencia N° 01501400010890.

La Resolución de Intendencia N° 01501400010890, emitida el 7 de agosto de 2013, declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0035724, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (fojas 6800 a 6826), habiendo la recurrente interpuesto apelación contra la primera de las citadas, encontrándose el recurso pendiente de resolver ante el Tribunal Fiscal con el Expediente N° 15444-2013⁸.

En este extremo, la recurrente centra su impugnación en que la Administración no podía modificar el coeficiente de los anticipos de enero y febrero de 2011 (Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055808 y 012-003-0055809), toda vez que la precitada Resolución de Intendencia N° 01501400010890 no constituye un acto administrativo firme.

Según el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

En las Resoluciones N° 01601-3-2003 y 02760-5-2006, entre otras, este Tribunal ha señalado que las normas que regulan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consideran el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto que los importes declarados por dichos conceptos han sido establecidos en forma correcta, por lo que en caso de existir nuevos importes, ya sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o como resultado de una fiscalización, éstos son los que la Administración debe considerar al efectuar su determinación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que según los artículos 9° y 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁹, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, de manera que resulta válido que la determinación del Impuesto a la Renta efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización que no haya sido dejada sin efecto por este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, pueda servir de sustento a la propia Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que correspondan a los periodos siguientes.

De otro lado, cabe precisar que las disposiciones contenidas en los artículos 115° y 119° del Código Tributario están referidas a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, respecto del cual se exige, tratándose de resoluciones de determinación, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de determinación de las obligaciones tributarias, además que la aludida impugnación no restringe la facultad de la Administración para determinar otras obligaciones tributarias que se deriven de aquéllas.

⁸ Según la verificación del Sistema de Información del Tribunal Fiscal (SITFIS).

⁹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.


418



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

De lo expuesto se tiene que la Administración podía establecer a través de los valores impugnados el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 utilizando como base la determinación de oficio efectuada por el aludido tributo correspondiente al ejercicio precedente al anterior, en este caso, el ejercicio 2009, por lo que no resulta amparable lo argumentado en contrario por la recurrente.

Sin perjuicio de lo indicado, toda vez que la procedencia del coeficiente utilizado por la Administración para determinar los pagos a cuenta de los periodos en referencia está directamente relacionada con el pronunciamiento que emita este Tribunal en el Expediente N° 15444-2013, respecto de la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 01501400010890, que declaró fundada en parte la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0035724, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración esté a lo que se resuelva en el citado expediente, y emita un nuevo pronunciamiento con relación a los aludidos anticipos.

III. RESOLUCIONES DE MULTA N° 012-002-0025368 A 012-002-0025370

Las resoluciones de multa en referencia fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 6435 a 6440).

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 02845-1-2010, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

En cuanto a la Resolución de Multa N° 012-002-0025370 (fojas 6435 y 6436), se encuentra vinculada a la Resolución de Determinación N° 012-003-0055810, que contiene los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, de los cuales han sido controvertidos los reparos a las deducciones efectuadas por gastos de responsabilidad social y por diferencia de cambio de bonos, por lo que estando a lo analizado sobre estos últimos, procede revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide la indicada multa.

Por su parte, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025368 y 012-002-0025369 (fojas 6437 a 6440) se encuentran vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, según las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055808 y 012-003-0055809, que modificaron el coeficiente aplicable según lo establecido en la Resolución de Intendencia N° 01501400010890, cuya apelación se encuentra en trámite ante este Tribunal con el Expediente N° 15444-2013; en ese sentido, dado que respecto de estos últimos valores se ha dispuesto que la Administración esté a lo que se resuelva en dicho expediente, lo que incidirá en la procedencia de las precitadas multas, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la citada entidad proceda del mismo modo con relación a estas últimas, debiendo reliquidarlas.

Sobre lo alegado en el sentido que la infracción no se ha configurado debido a la ausencia de dolo o intención, debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el

 22
419



Tribunal Fiscal

N° 11000-1-2017

incumplimiento de la obligación formal referida a presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción; asimismo, la Sentencia de Casación N° 1731-2007 Lima, citada por la recurrente, resolvió un caso cuyo fallo tiene efecto sólo para las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

Con relación a que las multas son nulas por no haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo según lo dispuesto por el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁰, debe indicarse que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Que finalmente, cabe señalar que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la constancia que obra en autos (foja 7029).

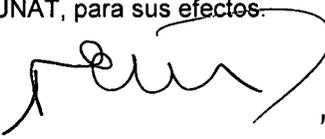
Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

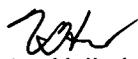
REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140012013 de 6 de agosto de 2015, en los siguientes extremos: 1) Reparó a la deducción por gastos de responsabilidad social, respecto de los gastos incurridos con las Facturas N° 001-001254, 001-000864, 001-0029815, 001-000175, 001-001888, 001-01902, 001-07197, 001-000035, 001-07156, 001-001240, 0001-0000046, 001-000504, 001-001270, 001-002252, 002-0131212 y 001-001160, y Documentos SPSE110215, SPSE110326, SPSE110160, SPSE110223, SPSE110197 y SPSE110272, 2) Reparó a la deducción por diferencia de cambio de bonos, 3) Modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, y 4) Cálculo de las multas impugnadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
EC/HV/BC/rmh.

¹⁰ Norma modificada por el Decreto Legislativo N° 1272 y recogida actualmente en el artículo 252° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

EXPEDIENTE N° : 7364-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de octubre de 2018

VISTA la apelación parcial interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 0150140012297 emitida el 29 febrero de 2016 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, modificada por Resolución de Intendencia N° 0150210000064¹ de 20 de abril de 2016, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0058604 a 012-003-0058616, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los desembolsos objeto del reparo por actos de liberalidad en comunidades nativas, corresponden a entregas a favor de comunidades nativas, asociaciones o federaciones representativas de dichas comunidades, pobladores de las zonas de influencia de sus operaciones y diversas entidades, en cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad social asumidas con el Estado en sus Estudios de Impacto Ambiental, en aplicación de sus Programas de Relaciones Comunitarias y en ejecución de los compromisos asumidos en los convenios suscritos con dichas entidades o comunidades; agrega que es deber de las empresas dedicadas a la extracción de recursos naturales, establecer mecanismos a fin de prevenir daños ambientales y conflictos sociales, lo que permite trabajar en armonía con la comunidad, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010.

Que con relación al reparo a gastos por *time sheet* no sustentados documentariamente, sostiene que la empresa [redacted] le ha prestado efectivamente un servicio, el cual ha sido sustentado mediante notas de débito; añade que el hecho que no sea el Operador del Contrato, no implica que le sea imposible solicitar los servicios de un tercero para coadyuvar al cumplimiento de sus fines, por lo que no entiende por qué le resulta dudoso a la Administración que haya previsto la posibilidad que su empresa vinculada llegue a prestar servicios de asistencia en la comercialización y transporte de hidrocarburos cuando precisamente forma parte de su experiencia en su país de origen, y como puede desconocer la efectiva prestación de los servicios si incluso se efectuaron las retenciones del Impuesto a la Renta y los pagos a la Administración Tributaria.

Que indica que adjunta nuevamente el Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio 2009, revisado por una firma de auditores de prestigio internacional, que verifica que el servicio fue efectivamente pactado bajo valores de mercado; asimismo, precisa que su empresa no aplicó la retención del 15% sino que efectuó la retención del 30%, por lo que no necesitaba contar ni exhibir el informe de la firma de auditores de prestigio internacional que certifique que el servicio de asistencia técnica fue efectivamente prestado, ni la declaración jurada del proveedor que declare que efectivamente prestó el servicio, a que hace referencia a Administración.

¹ Mediante la citada Resolución de Intendencia N° 0150210000064, se procedió a modificar el importe de la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616, determinándose un pago en exceso de S/. 630 294,00 al 27 de mayo de 2015.

 421 ¹



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Que de otro lado, manifiesta que no está de acuerdo con la modificación del cálculo del pago en exceso del Impuesto a la Renta consignado en la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616, puesto que no está conforme con los reparos que se mantienen y, por ende, la determinación correcta del Impuesto a la Renta es la efectuada en su declaración jurada del ejercicio 2009.

Que con relación a las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, arguye que no existe ninguna disposición en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, que la obligue a efectuar el cálculo del coeficiente por cada actividad, conforme señala la Administración, siendo además, que el propio PDT en el cual declara mensualmente no permite tal diferenciación, por lo que el procedimiento que viene utilizando la Administración es arbitrariamente ilegal.

Que la Administración refiere que la recurrente forma parte del consorcio encargado de la explotación de hidrocarburos en el Lote cuyo operador le atribuye gastos, crédito fiscal, activos y pasivos a los partícipes en función del porcentaje de su participación, de acuerdo con el Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos que suscribió dicho consorcio con siendo la participación de la recurrente en el ejercicio 2009 de 10% para el Lote Asimismo, señala que la recurrente goza de la garantía de Estabilidad Tributaria respecto del régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del citado Contrato de Licencia del Lote 88² - diciembre de 2000 - en ese sentido, le resulta aplicable el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y el Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Que agrega que de conformidad con los artículos 14° y 29° de la citada ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 18° de su reglamento, se atribuyó a la recurrente en forma proporcional a su participación en el consorcio, los reparos efectuados productos de la fiscalización practicada al operador por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, según Orden de Fiscalización N° contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-0003-0046267, por concepto de: i) provisiones en exceso 2009; ii) egresos sin valor de recuperación - sin sustento documentario; iii) atribución al saldo de existencias al 31 de diciembre de 2009 (reparo por regalías no incluidas en el costo de producción); y iv) gastos no deducibles - actos de liberalidad; indicando que la recurrente en su recurso de reclamación acepta los reparos mencionados en los puntos i) y ii); y en cuanto al reparo por atribución al saldo de existencia al 31 de diciembre de 2009 (punto iii), estableció que dichos desembolsos debieron ser considerados como gastos y no como costo de producción, por lo que dejó sin efecto dicho reparo

Que señala con relación al reparo por actos de liberalidad, que de la verificación realizada se aprecia que tanto la recurrente como el operador no cumplieron con presentar documentación fehaciente que demuestre que los bienes y servicios cuya adquisición manifiesta se realizó en cumplimiento de los convenios suscritos con las comunidades nativas, asociaciones o federaciones representativas de dichas comunidades, fueron destinados a los fines señalados, esto es, que efectivamente fueran entregados y prestados a los beneficiarios; en tal sentido, los gastos observados no cumplen con el principio de causalidad. No obstante, refiere que dado que los medios probatorios presentados por el operador sustentaron parcialmente los mismos, la Administración levantó parcialmente dicho reparo, y por lo tanto, modificó el importe de US\$ 313 681,00 a US\$ 303 957,00.

² Aprobado mediante Decreto Supremo N° 021-2000-EM.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Que acota que el reparo propio efectuado a la recurrente, por gastos de *Time Sheet* (servicios prestados por terceros) no sustentado documentariamente contabilizados en la Cuenta 6380009 debe mantenerse, toda vez que la recurrente no ha acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas y, consecuentemente, no se ha verificado la naturaleza de los gastos y el cumplimiento del principio de causalidad.

Que agrega que se realizaron deducciones por reparos de ejercicios anteriores (ejercicio 2008) por concepto de: i) deducciones por provisiones en exceso 2008; ii) deducciones por egresos sin valor de recuperación - sin sustento documentario 2008; y iii) deducción por atribución al saldo de existencia al 31 de diciembre de 2008; precisando respecto de los reparos indicados en los puntos i) y ii) que la recurrente aceptó dichos reparos en su expediente de reclamación vinculado al ejercicio 2008, por lo que confirmó los mismos respecto de su incidencia en el ejercicio 2009; y respecto al punto iii) indica que está referido al reparo por regalías no incluidas en el costo de producción, por lo que al haberse levantado el mismo respecto del ejercicio 2009, en la misma línea, no corresponde efectuar la deducción en dicho ejercicio del reparo vinculado a los gastos del ejercicio 2008 por el mismo concepto, en consecuencia, modificó el importe del saldo a favor determinado en la Resolución de Determinación N° 012-003-00058616.

Que de otro lado, indica que las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 se sustentan en la modificación del coeficiente para el cálculo de dichos anticipos, como consecuencia de las nuevas determinaciones del Impuesto a la Renta efectuadas por los ejercicios 2007 y 2008; agrega que la recurrente no presenta argumentos a efecto de desvirtuar las observaciones realizadas y que aquella ha efectuado pagos en exceso, razón por la cual dichos valores fueron emitidos por S/. 0,00.

Que conforme se advierte del Informe General (folios 426 a 431), la recurrente tiene como actividad económica la exploración, explotación y desarrollo de yacimientos de hidrocarburos y participa en virtud del Contrato de Licencia suscrito con ³, en la exploración, explotación y producción de hidrocarburos del Lote (fecha de contrato 9 de diciembre de 2000) conjuntamente con las empresas

siendo su participación del 10%.

Que como resultado de la fiscalización efectuada a se determinaron reparos a la renta neta imponible; y estando a que el operador atribuyó gastos, crédito fiscal, activos y pasivos a los partícipes o partes contratantes en función al porcentaje de participación en el consorcio, los reparos efectuados al operador tenían incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de los partícipes, por lo que se llevó a cabo un procedimiento de fiscalización a la recurrente.

Que como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización se emitió a la recurrente la Resolución de Determinación 012-003-0058616 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folio 569) y las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0058604 a 012-003-0058615 por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 (folios 578 a 589).

Resolución de Determinación N° 012-003-0058616

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616 (folios 619 a 645, 677 y 678), se tiene que la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible declarada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por: i) Provisión en exceso 2009, ii) Egresos sin Valor de

³ Aprobado el 25 de agosto de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Recuperación - sin sustento documentario, iii) Atribución del costo de producción de existencias al 31 de diciembre de 2009; y iv) Gastos no deducibles - Actos de Liberalidad en Comunidades Nativas. Al respecto, debe precisarse que conforme se señala en la apelada y en el escrito de absolución al Requerimiento N° 0122140000177 (folios 269 y 972/reverso), la recurrente aceptó los reparos por provisión en exceso 2009 y egresos sin valor de recuperación - sin sustento documentario, de otro lado, el reparo por atribución del costo de producción de existencias al 31 de diciembre de 2009, fue dejado sin efecto por la Administración en la instancia de reclamación, (folios 942 y 968/reverso).

Que con relación al reparo por actos de liberalidad (vinculado al Lote), se debe indicar que en instancia de reclamación la Administración procedió a levantar parcialmente el mismo, modificando su importe del monto de US\$ 313 681,00 a US\$ 309 357,00 (folios 942 y 946).

Que asimismo se debe indicar que como resultado de la fiscalización por operaciones propias de la recurrente, se efectuó reparo a gastos por *Time Sheet* no sustentados documentariamente.

Que de otro lado, también se efectuaron deducciones como consecuencia de reparos formulados en fiscalizaciones de ejercicios anteriores por concepto de: i) Provisiones en exceso 2008, ii) Egresos sin valor de recuperación - sin sustento documentario 2008 y iii) Atribución del costo de producción al saldo de existencias al 31 de diciembre de 2008; siendo que en instancia de reclamación, la Administración señala que al haber dejado sin efecto el reparo por atribución del costo de producción de existencias al 31 de diciembre de 2009, también deja sin efecto la deducción por atribución del costo de producción al saldo de existencias al 31 de diciembre de 2008 (folios 942 y 945).

Que estando a lo expuesto, en la presente instancia procede determinar, si los reparos por Gastos no deducibles – Actos de Liberalidad en Comunidades Nativas y Gastos por *Time Sheet* no sustentados documentariamente, se encuentran arreglados a ley, así como las deducciones por reparos de fiscalizaciones de ejercicios anteriores (ejercicio 2008) por provisiones en exceso 2008, y egresos sin valor de recuperación – sin sustento documentario 2008.

Que de manera previa, cabe señalar que el 20 de agosto de 1993 se publicó en el diario oficial “El Peruano” la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley N° 26221, a fin de normar las actividades de hidrocarburos en el territorio nacional y conforme a su Cuarta Disposición Final entró en vigencia a los noventa (90) días de su publicación.

Que el artículo 10° de la citada ley señala que las actividades de exploración y de explotación de hidrocarburos podrán realizarse bajo las formas contractuales siguientes: a) Contrato de Licencia, que es el celebrado por con el contratista y por el cual éste obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar hidrocarburos en el área de contrato, en mérito del cual transfiere el derecho de propiedad de los hidrocarburos extraídos al contratista, quien debe pagar una regalía al Estado; b) Contrato de Servicios, que es el celebrado por con el contratista, para que éste ejercite el derecho de llevar a cabo actividades de exploración y explotación o explotación de hidrocarburos en el área de contrato, recibiendo el contratista una retribución en función a la producción fiscalizada de hidrocarburos; y c) Otras modalidades de contratación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

Que el artículo 48° de la referida ley establece que los contratistas estarán sujetos al régimen tributario común del Impuesto a la Renta, a las normas específicas que en dicha ley se establecen y se regirán por el régimen aplicable vigente al momento de la celebración del contrato y dispone que en los contratos se especificará en forma referencial o expresa a criterio de las partes, el régimen vigente aplicable; asimismo, precisa que cuando los contratistas sean sucursales de empresas constituidas en el exterior, el Impuesto a la Renta recaerá únicamente sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.

424



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Que de lo señalado se tiene que a los “contratistas”, personas naturales o jurídicas que obtienen la autorización de explorar y/o explotar hidrocarburos en el área de contrato de licencia o de servicio, les resulta aplicable la Ley del Impuesto a la Renta vigente a la fecha de suscripción del contrato así como las disposiciones específicas reguladas por la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

Que en tal sentido, debe tenerse en consideración que conforme con el principio de especialidad, según el cual la norma especial prima sobre la norma general, en los temas relacionados con el Impuesto a la Renta que se encuentren regulados por la ley de esta materia y la Ley Orgánica de Hidrocarburos se deberá preferir lo dispuesto por esta última.

Que la recurrente goza de la garantía de estabilidad tributaria respecto del régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del citado Contrato de Licencia del Lote conforme se verifica de la cláusula novena del referido contrato (folio 345) por lo que quedó sujeta al régimen tributario vigente a la fecha de suscripción, esto es, al 9 de diciembre de 2000.

Gastos por Time Sheet no sustentados documentariamente

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 de la citada resolución de determinación (folios 621 a 623 y 678), se aprecia que la Administración reparó la suma de US\$ 155 452,00, por gastos en los que no se acreditó la fehaciencia de las operaciones por concepto de *time sheet*, registrados en la Cuenta 6380009- Servicios prestados por terceros, sustentándose en el Requerimiento N° 0122140002049 y consignando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, establecía 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto, éstas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que asimismo, ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en efecto, a fin de determinar que una operación es fehaciente, se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, debe adjuntar documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo de la recurrente mantener al menos un nivel



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

mínimo indispensable de elementos de prueba.

Que adicionalmente, en las Resoluciones N° 4832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, se ha anotado que un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

Que a través del Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122140002049 (folio 219), la Administración requirió a la recurrente explicar por escrito, adjuntado la documentación sustentatoria original, tales como contratos, cancelaciones, entre otros, a fin de acreditar que las transacciones que originaron los gastos observados, se trataban de operaciones necesarias para generar renta gravada y/o mantener la fuente generadora; gastos que se encontraban contabilizados en la Cuenta 6380009 (Perú) "Time Sheet", conforme se detalla en el anexo 2 adjunto (folios 216 a 218). Agrega que de tratarse de servicios prestados por no domiciliados deberá acreditar el pago del impuesto y su expresión contable de la operación, así también, de tratarse servicios de asistencia técnica se solicita exhibir la declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada y el informe de la firma de auditores de prestigio internacional.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 213 a 215), en el que señaló que cumple con adjuntar la siguiente documentación: Copias de las notas de débito, facturas por servicios prestados de enero a diciembre de 2009, y del contrato de prestaciones de servicios entre

Que mediante el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122140002049 (folios 128 a 132), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, concluyendo que de la evaluación del contenido del contrato de prestaciones de servicios se observa que si bien

prestará a favor de servicios de asistencia técnica, asesoramiento en comercialización y transporte de hidrocarburos, entre otros, y que le informará por medio de informes y documentos relacionados con el servicio prestado, sin embargo, la contribuyente no ha exhibido ningún material, documentación, relación de las personas que realizan los servicios, informes técnicos, dictámenes o algún medio probatorio que hayan sido generados como consecuencia de la ejecución de los servicios que se detallan en la segunda cláusula del citado contrato, limitándose a presentar los comprobantes de pago emitidos por el sujeto no domiciliado y un cuadro de horas, el cual no contiene evidencia que permita verificar la efectiva prestación de los servicios; concluyendo que de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y los criterios del Tribunal Fiscal, procede a efectuar el reparo por el importe de US\$ 155 452,00.

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1 y 2 del requerimiento en mención (folios 216 a 219), la Administración solicitó sustentar los gastos registrados en la Cuenta N° 6380009 cuya glosa señalaba que correspondía a gastos por *time sheet*.

Que la recurrente, a efectos de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, presentó copia del contrato denominado "Contrato de Prestaciones de Servicios" de 22 de marzo de 2005 celebrado con la citada empresa (folios 136 a 142). Asimismo, presentó las Facturas N° y las Notas de Débito N°

emitidas por por concepto de gastos por horas de personal de
a favor de correspondientes a los meses de enero a diciembre
de 2009 según acuerdo, así como documentos adjuntos que hacen referencia a la descripción de las
aludidas facturas y notas de débito emitidas por y unos cuadros que señalan en
algunos casos el encabezado "Reporte para CA-TS (*time sheet*) y que detallan una lista de



Tribunal Fiscal

Nº 07585-3-2018

empleados y diversos montos correspondientes, y en otros casos se hace referencia a la glosa *time sheet* correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2009 por importes totalizados relacionados a los montos que guardan relación con las referidas facturas y notas de débito (folios 143 a 178).

Que de la revisión del referido contrato, se debe indicar que éste sólo evidencia la existencia de una obligación contractual surgida entre las partes mas no que la operación en efecto se haya llevado a cabo. Adicionalmente, cabe precisar que del referido contrato de asistencia técnica, se desprende que prestará a favor de la recurrente diversos servicios, tales como asistencia técnica en procedimientos, sistemas y administración de proyectos, exploración, explotación, etc., asesoramiento, supervisión y prestación de servicios para la operación y administración de áreas hidrocarburíferas, asistencia y asesoramiento en comercialización y transporte de hidrocarburos, control de la ingeniería y construcción de los sistemas de transportes, entre otros (cláusula segunda); asimismo, se señala que se obliga, en los casos que las concesiones lo requieran, a proporcionar los informes y documentos relacionados con el servicio y que la recurrente se obliga a permitir el acceso del personal designado por a todas las instalaciones, plantas y demás inmuebles en la forma en que se convenga (cláusula tercera); siendo que la forma que la recurrente pagará a es una suma variable de acuerdo al número de horas empleadas en prestar el servicio, más gastos de alojamiento, alimentación y traslados; y que proporcionará mensualmente a la recurrente en forma directa, por cada facturación, el detalle de las horas trabajadas y el carácter de las tareas realizadas por parte del personal que ha intervenido en la prestación, la tarifa por hora aplicable, la documentación justificativa de los gastos y el importe total resultante (cláusula sexta); sin embargo, la recurrente no presentó informes o estudios elaborados por el proveedor que contengan los alcances y/o resultados de la asistencia y/o asesoramiento técnico que efectivamente se hubieran brindado.

Que de la revisión de los documentos adjuntos y los referidos cuadros, se observa que solo hacen referencia en algunos casos a la descripción y montos por los que se emitieron los comprobantes de pago presentados, y en otros casos, se trata de una lista de nombres de empleados a quienes se les asigna determinados importes, detallan la cuenta relacionada con la que es materia de reparo e indican un importe totalizado que guarda relación con los montos consignados en los referidos comprobantes de pago; sin embargo, dichos documentos no permiten acreditar que los servicios descritos en el referido contrato fueron efectivamente prestados, dado que solo hacen referencia a los montos por los cuales se emitieron los citados comprobantes de pago y notas de débito, o la forma del cálculo del pago de las prestaciones de los servicios detallados en la cláusula segunda del contrato, pero de ninguna forma acreditan la efectiva prestación de servicios, siendo necesario precisar que en dichos documentos no figura firma ni visto bueno del proveedor por lo que por sí solos no resultan suficientes para acreditar una efectiva prestación del servicio.

Que la recurrente debía contar con elementos adicionales que demuestren la realización de tales operaciones, como podrían ser, entre otros, correos o comunicaciones así como informes o reportes que sustenten el contacto continuo entre el proveedor y la recurrente respecto de los avances o cumplimiento de las prestaciones que involucran los servicios de asistencia técnica; además, podría haberse presentado notas de pedido, cotizaciones, presupuestos, proformas u otros documento similar y la correspondencia comercial o correos cursados en los que se refiera la coordinación y realización de los servicios prestados, y en general, cualquier documentación que demuestre la efectiva prestación de los servicios, lo que no se presentó.

Que con relación al Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2009, mencionado por la recurrente, cabe resaltar que según se ha señalado en la apelada (folio 943), este documento no fue presentado en fiscalización ni en etapa de reclamación y de la revisión de autos se aprecia que tampoco



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

fue presentado en esta instancia, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, del análisis conjunto de la documentación y los hechos descritos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, se concluye que no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de los servicios observados, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que la Administración desconoce la efectiva prestación de los servicios cuando incluso se efectuaron las retenciones del Impuesto a la Renta y los pagos del impuesto a la Administración Tributaria, y que no necesita exhibir el informe de la firma de auditores ni de la declaración del proveedor que declare que efectivamente prestó el servicio, se debe indicar que el reparo observado se sustenta en que la recurrente no cumplió con acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que carece de sustento lo señalado al respecto.

Gastos no deducibles – Actos de Liberalidad en Comunidades Nativas

Que del punto 1.4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616 (folios 624 a 633), se advierte que la Administración formuló reparos por gastos originados en la entrega de bienes y servicios (donaciones) a las Comunidades Nativas, por tratarse de actos de liberalidad por el importe de US\$ 313 681,00⁴, citando como sustento el Requerimiento N° 0122140000177 mediante el cual comunicó a la recurrente el reparo atribuido por el operador correspondiente a la participación de la recurrente en el contrato ascendente a 10%, vinculado al Lote citando como base legal el artículo 37° e inciso d) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Que de autos se aprecia que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122140000177 (folio 291), se solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación contable, el tratamiento tributario brindado a las situaciones observadas por concepto de gastos no deducibles - actos de liberalidad a favor de comunidades nativas, que se detalla en el Anexo N° 5 del citado requerimiento (folios 274 a 283).

Que mediante escrito de 21 de julio de 2014 (folios 262 a 266), la recurrente señaló que las entregas efectuadas a favor de las comunidades, asociaciones o federaciones representativas de dichas comunidades, pobladores de la zona de influencia de sus operaciones, fueron otorgadas en cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad social asumidas con el Estado en sus Estudios de Impacto Ambiental, en aplicación de los Programas de relaciones comunitarias y en ejecución de los compromisos asumidos en los Convenios suscritos con dichas entidades o comunidades, agregando que dichos gastos constituyen desembolsos de carácter necesario para el establecimiento de un ambiente adecuado que permita el normal desempeño de la actividad generadora de renta y un clima de paz social que permita la continuidad de sus operaciones; por lo tanto, las entregas en cuestión no constituyen actos de liberalidad sino una manera de evitar cualquier acción tendente a paralizar o entorpecer sus actividades extractivas de recursos naturales; señalando que toda la documentación presentada por el Operador Pluspetrol Perú Corporation S.A. sustenta los gastos de responsabilidad social.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000177 (folios 227 a 238), se dejó constancia que la recurrente presentó escrito de descargos, y se señaló que no existe una norma sectorial en materia de hidrocarburos ni del medio ambiente que obligue a las empresas del sector a entregar bienes y/o prestar servicios a título gratuito a favor de comunidades nativas y/o campesinas cuya erogación sea

⁴ Se debe indicar que en instancia de reclamación, la Administración procedió a levantar parcialmente el reparo por actos de liberalidad, y a modificar su importe de \$ 313 681,00 a \$ 309 357,00 (folios 948 y 979).



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

aceptada para efectos tributarios; que el apoyo que realicen las empresas a favor de las comunidades nativas en la medida que no se demuestre la relación de causalidad con la generación o mantenimiento de su renta, tendrá la calidad de voluntaria; que por lo tanto los desembolsos voluntarios realizados por la entrega de bienes y por servicios a favor de Comunidades Nativas constituyen actos de liberalidad, dado que no existe una relación de causalidad entre el concepto reparado y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, no existiendo conexión alguna entre el giro de la contribuyente (extracción de petróleo crudo y gas natural) y las prestaciones gratuitas por cuenta propia a los habitantes de las comunidades nativas; por lo que concluyó que los desembolsos efectuados no cumplen con el principio de causalidad y deben ser calificados como actos de liberalidad, de conformidad con el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, de acuerdo con el citado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356⁵ señala respecto del principio de causalidad que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, entre otros.

Que estas normas recogen el denominado 'principio de causalidad', que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 17929-3-2013 y 07844-3-2012, entre otras, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no sólo comprende la deducción de gastos, sino también pérdidas⁶ y provisiones contables⁷ y, en rigor, todo lo que constituyen deducciones para fines de la determinación de la renta neta de tercera categoría; asimismo, en las Resoluciones 16577-9-2011 y 02200-5-2005, entre otras, se ha indicado que la relación de gastos enumerados en el referido artículo 37° es enunciativa y no taxativa, pudiendo existir otros que cumplan con el enunciado general y, por tanto, resulten deducibles para determinar la renta neta.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que la Resolución N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de desprendimiento, generosidad o virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe⁸.

⁵ Publicada el 18 de octubre de 2000.

⁶ Por ejemplo, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.

⁷ Por ejemplo, las provisiones efectuadas con la finalidad de valorar algunas cuentas del activo.

⁸ Al respecto, véase: RAVENTÓS, Alberto (1998) *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, tomo I. Madrid: Civitas. Página 291.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Que de otro lado, conforme con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013, cuando una empresa suscribe un contrato para la explotación de minerales se compromete con el Estado –que representa a la Nación– a neutralizar el impacto medio ambiental y social que pueda generar dicha explotación, por lo que está obligado a asumir dicha responsabilidad con la Nación, que comprende indudablemente las comunidades adyacentes a la zona de influencia de las operaciones de dicha empresa.

Que en la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC de 1 de abril de 2005 se ha señalado que "(...) el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social: ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general", a la vez que agregó que "en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible".

Que en la Resolución N° 16591-3-2010, este Tribunal emitió pronunciamiento sobre un reparo similar por el ejercicio 2003 correspondiente al operador y vinculado al Lote señalando que "(...) los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien en el período 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 períodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del Gobierno Central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación del conflicto".

Que a mayor abundamiento, en la Resolución N° 11969-3-2014 se hace referencia a reportes extraídos de la página web del Diario "La República" de así como de la página web del Diario "El Comercio" de referidos a eventos llevados a cabo por pobladores de las comunidades nativas que pusieron en riesgo las operaciones en la zona.

Que en virtud a lo antes expuesto, el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que es preciso anotar que aun cuando el reparo analizado en autos se sustenta principalmente en que las entregas de bienes y/o servicios calificarían como actos de liberalidad, con lo cual la controversia gira en torno a su naturaleza y/o finalidad, la Administración adicionalmente señaló que no estarían acreditadas las entregas en referencia, lo que resulta contradictorio y resta consistencia al fundamento del reparo, pues implicaría que conceptualmente sí se habría aceptado la deducibilidad de los desembolsos, cuestionándose únicamente la fehaciencia de los actos de entrega⁹.

Que estando a lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente.

Deducciones por reparos efectuados en fiscalizaciones de ejercicios anteriores

Que de los Anexos N° 1.11 y del punto 3 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0058616 (folios 508 a 510 y 567), se aprecia que la Administración efectuó deducciones a la renta

⁹ Así también se ha sido sostenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04754-3-2014 y 03316-1-2015.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 proveniente de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2008, vinculada al Lote por concepto de: i) Provisiones en exceso 2008, y ii) Egresos sin valor de recuperación – sin sustento documentario 2008.

Que en cuanto a los reparos mencionados se tiene que la Administración señala que de acuerdo al procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente por el ejercicio 2008, se reparó la provisión en exceso de Smith International INC por el importe de US\$ 38 016,00 y los egresos sin valor de recuperación vinculados al asiento contable N° 8501245 por el importe total de US\$ 30 848,00 respectivamente.

Que de lo expuesto se advierte que la determinación del tributo y la liquidación del importe contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-00058616, materia del presente procedimiento contencioso tributario, se encuentra relacionado al Expediente N° 9289-2015 en el que se tramita el procedimiento contencioso tributario respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por lo que corresponde que la Administración tome en cuenta el resultado del citado procedimiento y emita un nuevo pronunciamiento; en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo a fin que se proceda conforme a lo expuesto.

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0058604 a 012-003-0058615

Que de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0058604 a 012-003-0058615 y sus anexos (folios 570 a 589), se observa que han sido emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y se sustentan en el cambio de coeficiente sobre la base de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0035492 y 012-003-0049209 emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, respectivamente, sustentándose en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el artículo 50° de la Ley N° 26221 y en los artículos 5°, 6°, 8° y 16° del Decreto Supremo N° 032-95-EM, entre otras normas.

Que el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal mediante la Resolución N° 1601-3-2003, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos hayan sido determinados en forma correcta, por lo que, en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, éstos serán los que la Administración debe tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

Que de otro lado, según el artículo 50° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, los contratistas que realizaran actividades de exploración y explotación o explotación de hidrocarburos en más de un área de contrato y que además desarrollasen otras actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados y actividades energéticas conexas a las de hidrocarburos, determinarían los resultados de cada ejercicio en forma independiente por cada área de contrato y por cada actividad para los efectos del cálculo del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

Que el mencionado artículo añadía que si en uno o más de los contratos o actividades se generasen pérdidas arrastrables, estas deberían ser compensadas con la utilidad generada por otro u otros contratos o actividades, a opción del contratista.

Que el artículo 52° de la referida ley establecía que los contratistas realizarían sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo a las reglas que establecía el régimen común vigente a la fecha de suscripción de cada contrato, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 63° de dicha ley.

Que de conformidad con el artículo 63° de la aludida ley, el Estado garantizaba a los contratistas que los regímenes cambiarios y tributarios vigentes a la fecha de celebración del contrato, permanecerían inalterables durante la vigencia del mismo, para efectos de cada contrato.

Que por su parte, el artículo 1° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF, establece las siguientes definiciones, entre otras: a) Contrato: Comprende al Contrato de Licencia, al Contrato de Servicios y a otras modalidades de contratación que se aprueben en aplicación del artículo 10° de la ley; b) Contratista: Comprende tanto al Contratista de los contratos de servicios, como al licenciario de los contratos de Licencia y a otros que celebren otras modalidades de contratos de conformidad con el artículo 10° de la Ley; c) Actividades del Contrato: Las actividades de exploración y explotación, o explotación de hidrocarburos realizadas en ejecución de un contrato, tal como se encuentran definidas en el artículo 3° del Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 055-93-EM. También se incluyen las actividades complementarias a las de exploración y explotación o explotación, requeridas para llevar a cabo la ejecución del contrato, en tanto no generen ingresos para el contratista, así como los ingresos de carácter eventual, los cuales debían ser calificados por la Administración Tributaria; d) Actividades Relacionadas: actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados, y las actividades energéticas conexas a las de hidrocarburos que no se lleven a cabo en la ejecución del contrato; y, e) Otras Actividades: Las demás actividades distintas a las incluidas en c) y d). f) Gastos Amortizables: Comprende los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del artículo 53° de la Ley.

Que el artículo 2° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 059-96-EF, indica que los beneficios y garantías que la Ley y el presente reglamento conceden a los contratistas son de aplicación a las actividades del contrato, precisándose que, si las actividades complementarias a que se refiere el literal c) del artículo 1 de dicho reglamento, generasen ingresos para el contratista proveniente de servicios prestados a terceros, estos ingresos no estarán sujetos a dichos beneficios y garantías.

Que el artículo 5° del mencionado reglamento, prescribe que para determinar la base imponible y el monto del Impuesto a la Renta será de aplicación lo siguiente: a) El Contratista estará obligado a determinar en forma separada y por cada contrato la base imponible y el monto del tributo; b) Cuando el contratista realice actividades relacionadas, estará obligado a determinar en forma separada y por actividad la base imponible y el monto del tributo. El tributo correspondiente será determinado conforme a las normas del Impuesto a la Renta, aplicables en cada caso.

Que el artículo 6° del indicado reglamento, establece que el monto a pagar por el Impuesto a la Renta de cargo del contratista, será el que resulte de sumar los importes calculados por cada contrato, por las actividades relacionadas y por las otras actividades.

Que el artículo 8° del referido reglamento prevé que en los casos que el contratista tenga más de un contrato, podrá compensar las pérdidas tributarias que se generen en uno o más contratos con las utilidades provenientes de otros contratos o de actividades relacionadas. Asimismo, las pérdidas



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

tributarias provenientes de actividades relacionadas podrán ser compensadas con las utilidades de uno o más contratos. Se podrá optar por atribuir las pérdidas tributarias a uno o más de los contratos o actividades relacionadas, que hayan generado las utilidades, siempre que se agoten dichas pérdidas, o que se compensen hasta el límite de las utilidades. El contratista que tenga pérdidas tributarias en uno o más contratos o actividades relacionadas no las podrá compensar con utilidades generadas por las otras actividades. En ningún caso las pérdidas tributarias generadas por las otras actividades podrán ser compensadas con las utilidades que provengan de los contratos o de las actividades relacionadas.

Que según el artículo 16° del reglamento en mención, los diversos sistemas de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y del Impuesto Mínimo a la Renta, serán de aplicación a los contratistas de acuerdo a las disposiciones vigentes al momento de la celebración del contrato. Para determinar el monto del pago a cuenta se observará lo dispuesto por los artículos 5°, 6° y 8°, los cuales han sido glosados precedentemente.

Que conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06841-8-2017, de acuerdo con las mencionadas normas se entiende que las empresas dedicadas a actividades de exploración y explotación de hidrocarburos realizadas en ejecución del contrato, que corresponden a las actividades señaladas en el inciso c) del artículo 1° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las normas tributarias de la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, deberán determinar sus pagos a cuenta adoptando el sistema correspondiente por cada contrato y considerando las disposiciones vigentes al momento de la celebración de dicho contrato¹⁰.

Que de acuerdo a lo señalado precedentemente, la Administración determinó omisiones referenciales en los mencionados pagos a cuenta por modificación del coeficiente, sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.

Que el coeficiente empleado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009 fue determinado sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0035492, cuya reclamación fue resuelta mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140010873, la que fue apelada por la recurrente, siendo que dicho recurso se encuentra en trámite ante este Tribunal mediante Expediente N° 15013-2013¹¹.

Que de otro lado, el coeficiente aplicado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2009 fue determinado sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0049209, cuya reclamación fue resuelta mediante la Resolución de Intendencia 0150140011896, la que fue apelada por la recurrente, siendo que dicho recurso se encuentra en trámite ante este Tribunal mediante Expediente N° 9289-2015¹².

Que en tal sentido, la procedencia de las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, se encuentran directamente relacionadas con las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0035492 y 012-003-0049209, toda vez que la determinación contenida en dichos valores influirá directamente en la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de tales pagos a cuenta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y disponer que la Administración tome en cuenta el resultado de los procedimientos contencioso tributarios seguidos contra

¹⁰ A mayor abundamiento, cabe indicar que en el Informe N° 083-2016-SUNAT/5D0000, se ha indicado que tratándose de un Contratista que ha suscrito diversos Contratos de Licencia para la exploración y explotación o explotación de Hidrocarburos, y a quien corresponda la determinación de su pago a cuenta del Impuesto a la Renta bajo el sistema de coeficiente, para dicha determinación debe establecerse un coeficiente por cada Contrato, según los resultados independientes de cada uno de ellos.

¹¹ Tal como se verifica del Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS.

¹² Tal como se verifica del Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS.



Tribunal Fiscal

N° 07585-3-2018

las aludidas resoluciones de determinación, a efecto de determinar los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009 y emita un nuevo pronunciamiento al respecto.¹³

Que a título ilustrativo, cabe indicar que este Tribunal mediante Resolución N° 11116-4-2015, estableció que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto al argumento indicado por la recurrente con relación a que no existe ninguna disposición en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, que la obligue a efectuar el cálculo del coeficiente por cada actividad, cabe precisar que de acuerdo a las normas y el criterio del Tribunal Fiscal anteriormente expuestos, el coeficiente será calculado en función a cada contrato.

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrera Vásquez y Flores Talavera, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

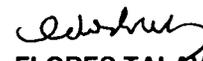
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140012297 de 29 de febrero de 2016, modificada por la Resolución de Intendencia N° 0150210000064/SUNAT de 20 de abril de 2016 en el extremo referido a reparos por actos de liberalidad, por deducciones por reparos efectuados en fiscalizaciones de ejercicios anteriores y por la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene dentro del extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


FLORES TALAVERA
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaria Relatora
CM/FC/OL/ra

¹³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal mediante las Resoluciones N° 10577-8-2010 y 01246-3-2011.



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

EXPEDIENTE N° : 12866-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de octubre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ de 28 de junio de 2012, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, e inadmisibles la reclamación contra la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta de Presentación N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 1200, 1201 y 1340), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como resultado del cual formuló reparos por: i) Mejoramiento de puente Chagual, ii) Activo fijo - construcción campamento DINOES, iii) Línea de conducción de agua para el anexo Zarumilla, iv) Amortización indebida en la transferencia de derechos de _____ v) Exceso de Amortización de gastos de exploración adiciones 2007, 2008 y 2009, vi) Amortización indebida ampliación cancha de relave Santa María, vii) Exceso de depreciación por diferencia de tasa en edificio y otras construcciones, viii) Exceso de depreciación por diferencia de tasa en mejoras de local alquilado, y ix) Gastos de ejercicios anteriores.

Que como consecuencia de la formulación de los aludidos reparos la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Resolución de Multa N° _____ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1503 a 1568).

Que se aprecia de autos que mediante escritos de 6 de febrero y 15 de marzo de 2012 (fojas 1456 a 1497, 1589 a 1599 y 1833 a 1845) la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los referidos valores, impugnando parte de los reparos formulados en etapa de fiscalización contenidos en la aludida resolución de determinación correspondiente a los reparos por: i) Mejoramiento de puente Chagual, ii) Línea de conducción de agua para el anexo Zarumilla, iii) Exceso de amortización de gastos de exploración adiciones 2007, 2008 y 2009, y iv) Amortización indebida ampliación cancha de relave Santa María; y por otro lado aceptó los reparos por: i) Activo fijo - construcción campamento DINOES, ii) Amortización indebida en la transferencia de derechos de Eduardo Sánchez, iii) Exceso de depreciación por diferencias de tasa en edificio y otras construcciones, iv) Exceso de depreciación por diferencias de tasas en mejoras de local alquilado, y v) Gastos de ejercicios anteriores.

Que el referido recurso de reclamación fue resuelto mediante la resolución apelada (fojas 1944 a 1982), con la que la Administración mantuvo los reparos impugnados y declaró inadmisibles la Resolución de Multa N° _____, debido a que no cumplió con efectuar el pago de la totalidad de deuda tributaria no impugnada.

Que en consecuencia, corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre aquellos reparos que suben en grado a esta instancia y determinar su procedencia, no obstante, en forma previa corresponde referirse a la nulidad de la resolución apelada por falta de pronunciamiento en instancia de reclamación sobre la totalidad de los argumentos planteados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

NULIDAD

Que la recurrente señala que la Administración ha omitido pronunciarse sobre los argumentos de descargo respecto del reparo por exceso de amortización de gastos de exploración adiciones 2007, 2008 y 2009, específicamente sobre el alcance del informe elaborado por la empresa consultora Enfoca Asesoría.

Que arguye que en instancia de reclamación la Administración no se pronunció respecto de los argumentos referidos a que el aludido informe se elaboró con motivo de una operación de valorización de acciones, el 1 de abril 2009, por lo que no podía usársele como sustento de la vida probable de mina para el cálculo de la amortización de los gastos de exploración; agrega que no se evalúa el íntegro del informe de valorización, pues solo se ubica en la página 26 y no toma en cuenta las páginas 25 y 32, de donde se desprende que la vida probable de la mina es de 3 años, en la referida página 26 expresamente se señala que se sustenta en una capacidad de tratamiento asumida y no se muestra el cálculo que efectuó para determinar una supuesta vida probable de 5 años y que además dichos argumentos solo fueron reproducidos en la resolución apelada.

Que concluye que en virtud de lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, este Tribunal deberá dejar sin efecto el reparo y declarar la nulidad de la resolución apelada.

Que al respecto de la revisión de la resolución apelada, se aprecia que la Administración en el acápite f) del punto 2.2.3 referido al aludido reparo por exceso de amortización de gastos de explotación (fojas 1973 a 1975) recogió los referidos argumentos de descargo vinculados con la información contenida en las páginas 25, 26 y 32 del Informe emitido por Enfoca Asesores Financieros, lo que de acuerdo con el análisis plasmado en dicha resolución (fojas 1950 y 1951), concluye, entre otros, que *“el referido informe, se presenta un cuadro referido a las reservas y recursos de Poderosa, reportando un total de 1,795 miles de TM, así como una vida útil de entre 5 y 7 años (...)”* y agrega que *“aunque el informe de ENFOCA no tenía como objetivo determinar la vida útil de la mina, hace referencia, como se mencionó anteriormente, a cifras obtenidas del Informe de f proporcionado por el contribuyente a ENFOCA, con las cuales se puede deducir la vida probable de la mina”*, que por lo expuesto fluye que la Administración realizó un análisis y valoración completo del referido medio probatorio y de los referidos argumentos expuestos por la recurrente, lo que no desvirtúa a su parecer dicho reparo, en tal sentido, no corresponde amparar la nulidad solicitada.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Mejoras efectuadas en el

Que la recurrente sostiene que los gastos desembolsados para el mejoramiento del deben ser deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta porque contribuyen a la generación de rentas, toda vez que hacen posible el traslado de los insumos y minerales hacia y desde la mina y cita las Resoluciones N° 05732-5-2003 y 1932-5-2004 para señalar que los gastos en mantenimiento de infraestructura vial son deducibles en tanto sean extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce.

Que alega que los gastos incurridos en las mejoras en el _____ I tuvieron lugar en virtud de un acontecimiento extraordinario, como fue la paralización, obstrucción de vías de acceso y actos vandálicos que deterioraron el referido puente, por lo que no constituyen gastos por mantenimiento de la infraestructura por el normal desgaste, sino un gasto para introducir mejoras en el puente como es el cambio de los listones de madera por placas metálicas, a fin de evitar que este colapsara por los actos vandálicos que se realizaron en él.





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que arguye que el tiempo transcurrido entre los actos vandálicos (junio de 2009) y los reparos efectuados (diciembre de 2009) responden, por un lado, a la espera infructuosa de que el Estado responda ante los sucesos acaecidos y, por otro lado, a la aprobación del presupuesto necesario para incurrir en dichos gastos y la selección de la empresa que se encargaría de llevar a cabo las mejoras.

Que alega que la Administración no puede pretender que espere a que el referido puente se encuentre en "peligro inminente de colapsar inmediatamente", tal como lo afirma en la resolución apelada, pues debía actuar antes de que la situación llegara a esos extremos, ya que podría hacer que sus operaciones se paralizarán y porque el costo de reparar podría resultar más oneroso del que asumió. Indica que en la etapa de fiscalización cumplió con entregar la Carta presentada ante la Dirección General de Minería, dando cuenta de los sucesos, así como la Carta N° de 19 de junio de 2009 remitida a la CONASEV.

Que afirma que dicho gasto de mejora fue indispensable pues la instalación de planchas metálicas tuvo como único objeto trasladar los insumos necesarios para el campamento minero y trasladar los minerales en condiciones óptimas y sin incurrir en demoras ni mayores costos, toda vez que el colapso de dicho puente significaría un peligro para la continuidad de las operaciones, la seguridad de sus trabajadores y, por ende, la reducción de sus rentas gravadas.

Que indica que la Administración pretende observar dichos gastos argumentando que tuvo como intención otorgar una liberalidad graciosa a favor de la comunidad, perdiendo de vista que la totalidad de sus actividades están orientadas a asegurar el mantenimiento de la fuente productora de rentas e incrementarla, y que las externalidades positivas que sus decisiones de negocio tienen en terceros, no significa en modo alguno que el gasto fue incurrido para favorecer gratuitamente a estos terceros, para apoyar su posición cita la Resolución N° 016591-3-2010, que refiere que los gastos que favorecen a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que se realizarán operaciones cumplen con el principio de causalidad.

Que adicionalmente, cita la sentencia emitida el 4 de abril de 2008, recaída en el Expediente de Apelación N° 600-2007, con la que la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema confirmó la sentencia emitida por la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución N° 07263-1-2004, la cual dispuso que los gastos de mantenimiento de un canal no eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que indica que tal como lo ha sustentado y sobre la base del criterio expuesto en la sentencia de la Corte Suprema presentada oportunamente ante la SUNAT, los gastos que ha efectuado para mejorar el Puente Chagual redundan en beneficios para la empresa y que el beneficio de terceros (la comunidad aledaña) no significa en forma alguna un acto de liberalidad.

Que refiere que la Casación N° de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en un caso similar, estableció la procedencia de la deducción de los gastos de mantenimiento de carreteras.

Que anota que debe tenerse en cuenta que la obra efectuada es de mejoramiento y no es infraestructura, pues no construyó el puente sino únicamente lo mejoró, por lo que no estaría en el supuesto contenido en el artículo 72° de la Ley General de Minería, que hace referencia a las inversiones que se efectúen en infraestructura, que implicaría la construcción del puente en su integridad.

Que concluye que debe tenerse en cuenta que las mejoras efectuadas al Puente Chagual constituyen gastos que resultaban ligados a la actividad minera que desempeña, por lo que se encuentra acreditado el supuesto de hecho previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, son gastos deducibles para la empresa.

M J [Signature] 3 ✓



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que por su parte, la Administración cita lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° de la Ley General de Minería y la Resolución Ministerial N° _____, para señalar que en el caso de los gastos incurridos por los titulares de la actividad minera en infraestructura de servicio público, tales como construcción de carreteras, puentes, viaductos, etc., serán deducibles en la parte destinada a brindar servicio público y siempre que se cuente con la respectiva resolución de aprobación por parte de la Dirección General de Minería.

Que indica que de lo actuado en etapa de fiscalización se evidencia que los gastos incurridos en el mejoramiento del _____ fueron destinados a una infraestructura pública, cuya construcción y/o mantenimiento es competencia de las entidades estatales como Provias Nacional, la cual tiene a cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras, lo que es reconocido por la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° _____; y que además no cumplió con los requisitos de deducibilidad para estos casos, puesto que no presentó y/o exhibió la autorización respectiva, por lo tanto, dicho gasto constituye un acto de liberalidad al no existir obligación de la recurrente de asumirlo.

Que sostiene que para que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento del _____ cumplieran con el principio de causalidad, debía entre otros, ser necesario e indispensable para generar y/o mantener la fuente generadora de renta.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en relación con que los gastos en mejoras para el aludido puente tuvieron lugar en virtud de un acontecimiento extraordinario, como fue la paralización, obstrucción de vías de acceso y actos vandálicos que lo deterioraron, indica que los acontecimientos que refiere se produjeron en junio de 2009 y los trabajos en dicho puente referidos a un cambio de listones de madera por estructuras de planchas de acero se realizaron en diciembre de 2009, lo que evidencia que el referido puente no se encontraba en peligro evidente de colapsar, teniendo tiempo suficiente para solicitar las autorizaciones respectivas para introducir las mejoras correspondientes en el puente.

Que arguye que el _____ no permite el acceso exclusivo a la mina, pues constituye la vía de acceso para todas las empresas de la zona y para la población en general, en cuanto forma parte de la red vial nacional, la que fue objeto de mejoras con el Programa Minero de Solidaridad con el Pueblo - Aporte Solidario, realizándose el proyecto Mantenimiento de la carretera _____ que tenía por objetivo proporcionar mejores vías a fin de optimizar y acelerar el crecimiento económico local y regional, donde el tramo I, comprendido por el _____, fue ejecutado por la _____ por encargo de la Comisión Técnica de Coordinación del Fondo Minero Regional de la _____ entre otras instituciones, y ejecutado por el Gobierno Regional de La Libertad, por lo que concluye que el mejoramiento del aludido puente, debía tener la misma naturaleza que las mejoras de la ruta específica, esto es una liberalidad.

Que refiere que no obra en el expediente evidencia acerca de que la recurrente hubiera requerido al ente estatal competente que efectuara dicha reparación, ni acreditó haber seguido los trámites contemplados en la norma de minería para que los gastos observados pudieran ser deducibles, más aun cuando existen otras normas en el ordenamiento jurídico, como la Ley N° 29230, conocida como obras por impuestos, la cual también regula un mecanismo permitido para poder recuperar el gasto incurrido en obras a favor del Estado.

Que en el presente caso, mediante los puntos 1 de los Anexos N° 2, 3 y 13 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 1542 a 1551, 1563 y 1564), la Administración formuló el reparo al gasto por mejoras efectuadas al _____ por no cumplir con los requisitos para su deducibilidad y con el principio de causalidad, por lo que califica como un gasto de liberalidad por S/156 293,50, señalando como sustento legal el artículo 37° e inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 72° de la Ley General de Minería.

Que de acuerdo con lo establecido por el inciso d) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, 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.

Que según el artículo 37° de la citada ley, 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 dicha ley.

Que según el último párrafo del citado artículo 37°, para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo; entre otros.

Que de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada y según se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 01275-2-2004, 18285-1-2011 y 01918-1-2012, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en ese sentido, el "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13558-3-2009 y 01932-5-2004 se ha señalado que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, deben tener el carácter de extraordinario e indispensable para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

Que asimismo, en la Resolución N° 05732-5-2003 este Tribunal señaló que la propia Administración indicaba que la empresa requería realizar gastos por reparaciones y rehabilitación de carretera, entre otros, a efecto de acondicionar las carreteras que unían los centros poblados con su yacimiento minero por encontrarse en mal estado y dificultar su acceso, con lo cual, en principio, no podía concluirse que se tratara de una mera liberalidad a fin de beneficiar a la colectividad con el cumplimiento de tareas que corresponden al Estado. Agregó que, sin embargo, no quedaba claro si efectivamente todos los gastos realizados por la empresa eran indispensables y de carácter extraordinario (por ejemplo como consecuencia del Fenómeno del Niño) para poder trasladar sus minerales desde el yacimiento minero, supuesto en el cual sí se consideraría como gasto necesario para efecto del impuesto y que por tal razón correspondía que la Administración verificase cuáles eran los gastos que cumplían tal condición y en ese caso proceder a levantar el reparo.

Que mediante el punto 9 del Requerimiento N° (foja 837), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación respectiva (incluyendo contratos, comprobantes de pago, valorizaciones, órdenes de compra, documentos de cancelación, vouchers contables, constancias de depósito de detracciones y cualquier otro documento que acredite fehacientemente la operación), los

5



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

cargos a gastos detallados en el Anexo N° 1 del aludido requerimiento (foja 834), entre el que se encontraba un cargo en la Cuenta 633102 vinculado con el proveedor por S/156 293,50.

Que en respuesta, mediante escrito del 15 de noviembre de 2011 (fojas 711 y 712), la recurrente señaló que el referido gasto corresponde a la reparación del indicando que a fines de abril de 2009 el Distrito y Provincia de Pataz fue afectado por una paralización, obstrucción de vías de acceso y daño de infraestructura vial, entre ellas el referido puente, actos de vandalismo cometidos por las rondas campesinas de la zona. Agrega que dicho puente sufrió actos de vandalismo y deterioro, por lo que tuvo que cambiar los listones de madera por estructuras de planchas de acero para evitar que colapsara tan importante vía de acceso a sus operaciones, de lo contrario se habría puesto en riesgo el abastecimiento de insumos y demás bienes, con el consecuente peligro de paralizar sus actividades y poner en riesgo a sus trabajadores; menciona lo señalado en la Resolución N° 16591-3-2010, referida a gastos que respondan a un interés de la empresa no altruista. Adjunta la carta remitida a la Dirección General de Minería, dando cuenta de los sucesos ocurridos, así como la Carta N° de 19 de junio de 2009 como hecho de importancia dando cuenta de la situación a la CONASEV (fojas 704 a 710); mientras que con escrito de 2 de diciembre de 2011 (foja 713) adjuntó el contrato de la obra «Mejoramiento del Puente Chagual», comprobante de movimiento (pago a así como la constancia de detracción de COLSAN (fojas 781 a 788, 791 y 801).

Que de acuerdo con el punto 9.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 828 a 831), la Administración dejó constancia de que la recurrente presentó el comprobante de pago, el contrato de servicio, el pago y la constancia del depósito de detracciones, copia de la carta de 16 de junio de 2009 presentada a la Dirección General de Minería, dando cuenta de los sucesos acaecidos entre mayo y junio de 2009 por las paralizaciones y actos de vandalismo cometidos por las rondas campesinas y la Carta N° de 19 de junio de 2009, remitida a la CONASEV como hecho de importancia, dejando constancia, además, de la no presentación de los Anexos 1, 2 y 3 a que hace referencia el Contrato de servicio suscrito con

Que sostiene que el aludido gasto debió ser efectuado por las entidades estatales competentes, como PROVIAS NACIONAL, que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras y que argumentar la necesidad de seguridad para la empresa y sus trabajadores no lo convierte en deducible para efectos del Impuesto a la Renta, ya que no resulta necesario para la generación de renta ni para el mantenimiento de la fuente.

Que posteriormente mediante el Requerimiento N° y el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (fojas 346, 352 y 353), la Administración, en virtud a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente, entre otros, el reparo por gastos de mejoramiento en el indicando que la recurrente podía proporcionar sus descargos acompañando la documentación de sustento correspondiente.

Que mediante el escrito de 20 de diciembre de 2011 (fojas 303 a 307/reverso), la recurrente reitera lo señalado en el escrito del escrito del 15 de noviembre de 2011 y señala, entre otros, que de acuerdo con las Resoluciones N° 05732-5-2003 y 01932-5-2004 se requieren tres condiciones para admitir la deducción de los gastos incurridos para el mejoramiento del Puente Chagual, esto es, que deben ser indispensables, extraordinarios y no hayan sido realizados con el fin de beneficiar a la comunidad, los cuales aduce cumple, conforme lo antes expuesto.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 338 y 344), la Administración dejó constancia de los argumentos de descargo expuestos por la recurrente y señaló que no demostró que el mejoramiento del Puente Chagual responda a una situación excepcional y que no se encontraba destruido ni intransitable, sino que por el contrario su motivación fue prevenir futuros inconvenientes por lo que decidió el cambio de material. Arguye que el referido puente no constituye el acceso exclusivo a la





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

mina, sino que es el acceso general para todas las empresas de la zona y para toda la población, por lo que pertenece a una ruta nacional, la que fue por partes sujeta a mejoras con el programa de Aporte Solidario, es por ello que la mejora del puente debía de tener la misma naturaleza que las mejoras de la ruta específica.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que como dicho gasto corresponde a mejoras efectuadas en servicios públicos sin cumplir los requisitos para su deducción, las que no cumplen con el principio de causalidad, constituye un acto de liberalidad.

Que la controversia consiste en determinar si la recurrente ha demostrado, con la documentación de sustento correspondiente, que el gasto por mejoramiento del Puente Chagual cumple con el principio de causalidad.

Que como sustento de la causalidad del gasto por mejora del Puente Chagual la recurrente proporcionó la siguiente documentación:

- Contrato de Obra suscrito por la recurrente y el 24 de noviembre de 2009 (fojas 781 a 788), en cuya cláusula segunda se estipuló la contratación de para la ejecución a todo costo de la obra "Mejoramiento del Puente Chagual".
- Factura N° de 31 de diciembre de 2009 emitida por a la recurrente (foja 800), con la descripción de valorización N° 1 mejoramiento de Puente Chagual por un valor de S/156 293,50, IGV por S/29 695,76 y un total de S/185 989,26.
- Documentos denominados Liquidaciones de Servicios con Contrato de diciembre de 2009 y enero de 2010 (fojas 793 y 799) por el registro de los importes de valorizaciones contenidos en las Facturas N° , Constancias de Depósito de Sistema de Pago de Deduciones (fojas 789 a 791).
- Carta N° dirigida por la recurrente a la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) de 19 de junio de 2009 (foja 710), con la que comunicó que el 5 de junio de 2019 un grupo de ronderos de la Ciudad de Provincia de Pataz, se dirigieron a las instalaciones de la Planta Santa María I en la zona de Pataz (distrito), bloqueando sus accesos y sitiándola luego de haber irrumpido por algunas horas en ella, acontecimientos que generaron una paralización de la referida planta que procesa aproximadamente el 25% del mineral que trata la empresa, siendo que finalmente el 17 de junio se desbloqueó la vía de acceso a la zona y efectuó una revisión de los efectos económicos que se significaron.
- Carta de 16 de junio de 2009 presentada a la Dirección General de Minería (fojas 704 a 709), con la que la recurrente dio cuenta de los sucesos acaecidos entre mayo y junio de 2009, por las paralizaciones y actos de vandalismo cometidos por las rondas campesinas.
- Comunicado de instituciones representativas del Valle de Vijus del Distrito y Provincia de Pataz (fojas 702 y 703), con el que denuncian el asalto con armas de fuego a las instalaciones de Minera S.A., efectuados por las rondas campesinas de otros distritos, ocurrido el 4 de junio de 2009, rechazándose dichos hechos y solicitando la intervención de las autoridades del más alto nivel.

Que conforme a las normas y jurisprudencia glosadas precedentemente, para que un gasto de mantenimiento de carreteras sea deducible, este debe tener el carácter de indispensable y extraordinario¹

¹ El diccionario de la Real Academia Española define el término "indispensable" como aquello que es necesario o muy aconsejable que suceda; y "extraordinario" significa fuera del orden o regla natural o común. Fuente: <http://www.rae.es/>

M 8 7



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

(en este último caso por ejemplo, ante hechos producidos por la naturaleza o por actos de terceros que impidan que la carretera pueda ser utilizada con normalidad) para el transporte de bienes y/o personas desde o hasta sus plantas o instalaciones y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad de cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de los contribuyentes de asumir dicho gasto, criterio que también resulta aplicable al caso de autos pues el Puente Chagual forma parte de la infraestructura de la red vial nacional².

Que sin embargo, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente no se acredita fehacientemente, por un lado, que el _____ haya sufrido algún daño, toda vez que del tenor de las comunicaciones remitidas por la recurrente a la CONASEV y a la Dirección General de Minería, así como del comunicado de las instituciones de la zona, si bien existieron bloqueos en los accesos a su planta, los actos vandálicos se produjeron en las instalaciones de la recurrente, siendo que la información periodística de la época³ reporta la toma del citado puente por ronderos, sin embargo no se ha aportado evidencia de daños sufridos en el _____ causado por los actos vandálicos de las rondas campesinas, que sustente el carácter extraordinario del gasto efectuado, conforme a lo alegado.

Que en segundo lugar, de la información proveniente de la documentación presentada por la recurrente los citados actos vandálicos y la pretendida afectación del puente _____ ocurrió entre mayo y junio de 2009, mientras que los gastos por el mejoramiento del citado puente a través del cambio de los listones de madera por estructuras de planchas de acero, fueron efectuados en diciembre de 2009, lo que —coincidiendo con la observación de la Administración— no sustenta el carácter indispensable del gasto, entendido este, conforme al diccionario de la Real Academia Española, como lo necesario o muy aconsejable que suceda, toda vez que si el referido puente era la vía principal de acceso a las instalaciones de la recurrente a efecto de trasladar sus insumos y materiales a su campamento minero y este se había deteriorado a causa de los actos vandálicos, conforme lo alega la recurrente, las obras de mejora tendrían que haberse dado de manera inmediata, siendo que la recurrente tampoco ha presentado comunicaciones dirigidas al Ministerio de Transportes y Comunicaciones o a PROVIAS NACIONAL poniendo en su conocimiento los pretendidos daños del puente, solicitando su inmediata intervención, que ante la inacción de estos explicara el gasto directo efectuado por ella.

Que de lo expuesto se concluye que si bien existieron eventos de violencia que entorpecieron el normal desarrollo de las operaciones de mina de la recurrente entre mayo y junio de 2009, no existe evidencia que sus operaciones estuvieran en riesgo de continuar debido al supuesto daño que habría sufrido el _____ por los actos vandálicos originados por las rondas campesinas como sostiene, por lo que no se encuentra sustentado que el gasto efectuado resultara indispensable y extraordinario, en tal sentido el cumplimiento de tales requisitos no se encuentra acreditado.

Que por tanto, se concluye que la recurrente no ha acreditado de manera fehaciente que los gastos en mejoras del _____ cumplan con el principio de causalidad, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que es del caso señalar que el presente gasto no corresponde ser analizado bajo el criterio de gastos de responsabilidad social, habida cuenta que de acuerdo a la Memoria Anual 2009 - Declaración de Responsabilidad (fojas 1218 a 1248) las acciones de responsabilidad social de la empresa destinadas a proporcionar mejores vías a fin de optimizar y acelerar el crecimiento económico local y regional, prestar

² Según el Informe General de Fiscalización (foja 1372) el Puente Chagual está ubicado en el _____

³ Recuperado de: <https://jalayo.blogspot.com/2009/05/ronderos-incumplen-acuerdo-y-mantienen.html>; <http://archivo.peru21.pe/noticia/296982/ronderos-habrian-tomado-sede-minera-pataz>; https://issuu.com/larepublica_peru/docs/edicion-norte-120509/4; y <https://andina.pe/agencia/noticia-presidente-regional-pide-a-rondas-campesinas-pataz-no-incurrir-la-violencia-durante-paro-236383.aspx>





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

un mejor servicio a los vehículos de transporte de carga, pasajeros, turismo y otros, así como integrar a los pueblos, para mejorar el intercambio comercial de los recursos de las zonas, en el menor tiempo y con el menor costo, en el caso del tramo I del Proyecto «Mantenimiento de la carretera Puente Pallar - Puente Comaru: tramos I, II, III, IV y V» relativo al Puente Pallar – fue ejecutado por la Asociación Pataz —entidad privada sin fines de lucro creada por la recurrente y con el objetivo de contribuir en el desarrollo integral de las comunidades más necesitadas y a un mejor futuro para ellas, principalmente aquellas ubicadas en la región La Libertad—⁴ (fojas 1226/vuelta, 1225 y 1225/vuelta), siendo que la propia recurrente sostiene que el gasto en cuestión fue un gasto extraordinario y que si bien «... realiza aportes voluntarios a la para que —entre otros— se realicen trabajos para mejorar la ruta, no puede pretenderse igualar la naturaleza del gasto reparado» (foja 2033).

Que acerca de lo expuesto por la recurrente relativo a que debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Poder Judicial en la Sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema del 4 de abril de 2008 del Expediente N° 600-2007 —mediante la que se resolvió la demanda contenciosa administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07263-1-2004⁵—, así como lo dispuesto en la Sentencia de Casación N° 2743-2009, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 34° de la Ley N° 27584, modificado por Decreto Legislativo N° 1068, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo⁶, los citados pronunciamientos no resultan aplicables al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que se tramiten, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 14909-3-2011 y 19461-3-2011, entre otras.

2. Línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla

Que la recurrente indica que es de público conocimiento que para la ejecución de actividades mineras en el país se requiere establecer relaciones de armonía y cooperación con las comunidades que habitan en las zonas de influencia, toda vez que es necesario, normal y racional que las empresas mineras incurran en gastos destinados a programas de responsabilidad social en favor de los pobladores de las comunidades ubicadas en zonas donde se realiza la actividad minera.

Que aduce que las erogaciones por responsabilidad social no son gastos de índole altruista y que tienen como único interés proteger sus operaciones frente a cualquier contingencia que pueda suscitarse con los pobladores de la comunidad.

Que afirma que el gasto para la ejecución de la Línea de Conducción de Agua para el Anexo Zarumilla - Pataz, para lo cual contrató a , resulta acorde con el principio de causalidad, siendo este necesario, normal y proporcional con los ingresos.

Que cita las Resoluciones N° 01424-5-2005 y 16591-3-2010 que, según refiere, reconocen que los gastos de responsabilidad social son acordes con el principio de causalidad y que por lo tanto son deducibles a efectos de la determinación de la renta neta del ejercicio. Asimismo, sostiene que en la Sentencia recaída en el Expediente N° de 7 de abril de 2005, se reconoce la importancia de la relación entre las actividades empresariales y la armonía del medio en las que estas se desarrollan.

Que arguye que la Administración ha confirmado que los documentos proporcionados, tales como contratos de servicios, el comprobante de pago, artículo publicado en la revista Batolito, entre otros,

⁴ Es del caso indicar que en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 01424-5-2005 este Tribunal ha establecido que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social corporativa resultan deducibles en tanto se encuentren debidamente acreditados y, además, se constata de los correspondientes contratos, la referida obligación.

⁵ A la que hace referencia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08999-3-2009.

⁶ Dicha norma dispone que las decisiones adoptadas en casación por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República constituirán doctrina jurisprudencial en materia contencioso administrativa.

M D [firmas]



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

confluyen en el mismo gasto e incluso ha confirmado expresamente que el importe de inversión declarado ante el ministerio coincide con el monto pactado contractualmente con [redacted] y ciertamente con la factura que fue girada por dicha empresa.

Que concluye que no es admisible que la Administración mantenga el reparo por el hecho de que la factura emitida no tiene una referencia al contrato o no dice "Anexo Zarumilla", más aun cuando dicha factura fue emitida por el importe pactado contractualmente.

Que por su parte, la Administración indica que la operación que origina el reparo corresponde a la valorización por avance de obra en la instalación de una línea de conducción de agua, la cual fue facturada y ejecutada por [redacted] el 30 de abril de 2009, por S/136 088,51, importe que fue registrado como costo de un activo intangible (gasto de exploración y desarrollo) y deducido vía amortización de dicho intangible por S/45 362,84 por el ejercicio 2009.

Que sostiene que la recurrente proporcionó el contrato de obra celebrado con [redacted] en el que pactó una retribución para la obra de instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo de Zarumilla – Pataz, y el artículo de la revista institucional Batolito N° 27, de noviembre de 2009, del cual se desprende que el gasto de instalación de la línea de conducción de agua para el referido Anexo es considerado de responsabilidad social.

Que indica que la recurrente presentó en instancia de reclamación el reporte de la Declaración Anual Consolidada 2009, obtenida de la página web del Ministerio de Energía y Minas, pudiendo observarse que dentro del rubro obras sociales de infraestructura está el mejoramiento del sistema de agua potable de Zarumilla.

Que deja constancia de que el importe de la inversión social en la infraestructura declarado por la recurrente coincide con el monto pactado con [redacted] para la ejecución de la referida obra, lo que lleva a concluir que dicha obra forma parte de su programa de responsabilidad social.

Que señala que la recurrente no proporcionó la documentación que permita sustentar de manera fehaciente que el gasto observado formaba parte de la obra contratada, dado que la factura emitida por [redacted] no especifica el lugar de la instalación ni hace referencia al contrato, no habiendo presentado la memoria descriptiva, ni algún otro documento que permita establecer que el importe pagado por la referida factura correspondió a la obra contratada. Asimismo, afirma que la recurrente no presentó documentación que acredite de manera fehaciente la necesidad de estos gastos para el mantenimiento de la fuente productora de renta gravada, puesto que el beneficio es para la población del Zarumilla.

Que en el presente caso. mediante los puntos 1 de los Anexos N° 2, 3, 7 y 13 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 1538 y 1539, 1551, 1557, 1563 y 1564), la Administración reparó la amortización de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla por S/45 363,00, debido a que el gasto efectuado en su construcción no cumple con el principio de causalidad y califica como una liberalidad a favor de la comunidad, señalando como sustento legal el artículo 37° e inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 dicha ley

Que la norma citada recoge el denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse



10



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que tal criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08318-3-2004 y 00692-5-2005, entre otras, según las cuales para que el gasto sea necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que de otro lado, el inciso d) del artículo 44° de la anotada ley establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros gastos, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que por su parte, el artículo 66° de la Constitución Política del Perú establece que "Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal". Por su parte, el artículo 67° de dicha norma señala que "El Estado determina la política nacional del ambiente. Promueve el uso sostenible de sus recursos naturales".

Que en atención a las anotadas normas constitucionales el 26 de junio de 1997 se publicó la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, Ley N° 26821, cuyo artículo 1° precisa el ámbito de su aplicación indicando que "La presente Ley Orgánica norma el régimen de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, en tanto constituyen patrimonio de la Nación, estableciendo sus condiciones y las modalidades de otorgamiento a particulares, en cumplimiento del mandato contenido en los artículos 66° y 67° del Capítulo II del Título III de la Constitución Política del Perú y en concordancia con lo establecido en el Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales y los convenios internacionales suscritos por el Perú".

Que sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° dicho colegiado ha señalado que "Ningún privado puede utilizar dichos recursos sin una previa concesión administrativa "(...) la cual se otorgará con fines distributivos de recursos de alta significación económica y social, desde la perspectiva de su mejor utilización social".

Que de conformidad con el Numeral II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, todos los recursos minerales pertenecen al Estado, su propiedad es inalienable e imprescriptible, a la vez que anota que el aprovechamiento de los recursos naturales se realiza a través de la actividad empresarial del Estado y de los particulares, mediante el régimen de concesiones.

Que según el inciso i) del artículo 17° del Reglamento de Procedimientos Mineros aprobado por Decreto Supremo N° 018-92-EM, agregado mediante Decreto Supremo N° 042-2003-EM, vigente en el ejercicio de autos, constituía requisito del petitorio minero el presentar en original y copia un Compromiso Previo en forma de Declaración Jurada del peticionario, mediante el cual se comprometía a: 1) Realizar sus actividades productivas en el marco de una política que busca la excelencia ambiental. 2) Actuar con respeto frente a las instituciones, autoridades, cultura y costumbres locales, manteniendo una relación propicia con la población del área de influencia de la operación minera. 3) Mantener un diálogo continuo y oportuno con las autoridades regionales y locales, la población del área de influencia de la operación minera y sus organismos representativos, alcanzándoles información sobre sus actividades mineras. 4) Lograr con las poblaciones del área de influencia de la operación minera una institucionalidad para el desarrollo local en caso se inicie la explotación del recurso, elaborando al efecto estudios y colaborando en la creación de oportunidades de desarrollo más allá de la vida de la actividad minera. 5) Fomentar preferentemente el empleo local, brindando las oportunidades de capacitación requeridas. 6) Adquirir

11



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

preferentemente los bienes y servicios locales para el desarrollo de las actividades mineras y la atención del personal, en condiciones razonables de calidad, oportunidad y precio, creando mecanismos de concertación apropiados.

Que en este sentido, cuando una empresa suscribe un contrato de concesión para la explotación de minerales el concesionario se compromete con el Estado —que representa a la Nación— en neutralizar el impacto medio ambiental y social que pueda generar dicha explotación, por lo que está obligado a asumir dicha responsabilidad social con la Nación.

Que sobre el particular, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° de 20 de noviembre de 2004 ha señalado que "... ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales".

Que a su vez, en la sentencia recaída en el Expediente N° de 1 de abril de 2005, el mencionado Tribunal manifestó que "el desarrollo sostenible o sustentable requiere de la responsabilidad social ello implica la generación de actitudes y comportamientos de los agentes económicos y el establecimiento de políticas de promoción y el desarrollo de actividades que, en función del aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, procuren el bien común y el bienestar general", a la vez que agregó que "en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible".

Que asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° de 19 de febrero de 2009 dicho Colegiado señaló "En la actualidad, existe consenso en indicar que la actividad empresarial, siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción más pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, que tiene diversos ámbitos de aplicación como el interno: el relativo al respeto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno".

Que sobre la responsabilidad social, en las Resoluciones N° 18397-10-2013 y 03766-3-2016 este Tribunal ha indicado que forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad, siendo una conducta exigible de carácter constitucional; en este sentido, los gastos incurridos por tal concepto constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales⁷.

Que en virtud a ello, este Tribunal señaló en las resoluciones antes citadas que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación de sus ingresos y/o mantenimiento de la fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se enmarcan dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese mismo sentido, en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 01424-5-2005 este Tribunal ha

⁷ Al respecto, véase: ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela (2013). "La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "gastos de responsabilidad social" efectuados en etapas preproductivas". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 53. Lima. Páginas 107 a 136.



12



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

establecido que los gastos incurridos por un deudor tributario a favor de las comunidades colindantes por razones de responsabilidad social corporativa resultan deducibles en tanto se encuentren debidamente acreditados y, además, se constate de los correspondientes contratos la referida obligación.

Que de otro lado, en la Resolución N° 756-2-2000, este Tribunal ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de “el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa” y por tanto son “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe.”

Que de lo expuesto se tiene que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social no constituyen meros actos de liberalidad, sino —por el contrario— instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos, con el objetivo de que los servicios contratados se orienten a favorecer las relaciones públicas entre la recurrente y la población donde desarrollan su actividad generadora de renta y, en ese sentido, tales erogaciones debidamente acreditadas y sustentadas se enmarcan dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del punto 9 del Requerimiento N° (foja 837), la Administración requirió a la recurrente sustentar con la documentación respectiva como contratos, comprobantes de pago, valorizaciones, órdenes de compra, documentos de cancelación, vouchers contables, constancias de depósito de detracciones, entre otros, los gastos que se detallan en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (foja 834), entre el que se encuentra el gasto cargado en la Cuenta 633102 – Contrar. Construcc. Civil. por servicio de construcción por S/136 088,51.

Que con el escrito de 2 de diciembre de 2011 (foja 714), la recurrente indicó que remitió copias de la documentación solicitada.

Que en el punto 9.3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 825 y 826), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el comprobante de pago, el contrato y reportes de pagos y que el comprobante de pago por el servicio de obra contratado tiene el concepto de valorización por avance de obra en instalaciones de línea de conducción de agua; asimismo, que el contrato indica que su objeto es la realización de obras civiles para la instalación de la línea de agua para el Anexo Zarumilla de conformidad con la memoria descriptiva que como Anexo 1 forma parte de dicho contrato, anexo que no fue proporcionado. Precisa que dicha obra fue registrada como un activo intangible, gasto de exploración y desarrollo, el que fue deducido para efectos del Impuesto a la Renta a través de su amortización en un tercio del valor de la obra, esto es, por S/45 363,00.

Que asimismo, la Administración deja constancia que la recurrente no presentó mayor información respecto a la ejecución de dicha obra, ni la memoria descriptiva, ni el acta de conformidad, ni otro documento que sustente la causalidad del gasto, más sólo copia de su revista institucional el Batolito N° 27, donde se da cuenta de la ceremonia de inauguración y de entrega de la línea de conducción de agua para consumo humano en el Anexo Zarumilla, desarrollado en el marco de su actividad de responsabilidad social, que aportó con la entrega de materiales, herramientas, equipos, mano de obra calificada y dirección técnica. Concluye que de acuerdo con la información proporcionada por la recurrente, el aludido gasto no cumple con el principio de causalidad y califica como un gasto de liberalidad a favor de la comunidad, por lo que reparó el gasto deducido vía amortización por S/45 363,00.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y en Anexo N° 1 (fojas 346, 351 y 352), la Administración, en virtud de lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización, entre las

13



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

que se encontraba el reparo bajo análisis, indicando que la recurrente podía proporcionar sus descargos acompañando la documentación de sustento correspondiente.

Que en el punto 1.3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 335 y 336), la Administración dejó constancia de que la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2011, sin proporcionar argumento alguno ni información adicional en torno al presente reparo, por lo que lo mantuvo.

Que por lo expuesto la controversia consiste en determinar si el gasto por la amortización de la construcción de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, cumple con el principio de causalidad para efecto de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que sustentar la causalidad del gasto por la amortización de la construcción de la mencionada línea de conducción de agua la recurrente proporcionó la siguiente documentación:

- Contrato de Obra celebrado por la recurrente con de 16 de febrero de 2009 (fojas 572/reverso a 754), apreciándose en la cláusula segunda que su objeto fue la realización de obras civiles para la instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo de Zarumilla – Pataz de conformidad con la memoria descriptiva y presupuesto presentados, lo que como Anexo 1 formaba parte de dicho contrato.
- Factura N° emitida por a la recurrente de 30 de abril de 2009 (foja 761), conteniendo la primera valorización por avance de obra en instalación línea de conducción de agua (S/136 088,51) menos anticipos otorgados según Facturas N° , de 26 de febrero de 2009 por S/77 915,52, y de 31 de marzo del 2009 por S/20 000,00, por valor de S/38 172,99 más IGV por S/7 252,87 (importe total de S/45 425,86).
- Artículo publicado en la revista institucional Batolito N° 27 - Minera Poderosa (foja 758), donde se da cuenta de la ceremonia de inauguración de la Institución Zarumilla, formalizándose la entrega de la línea de conducción de agua para consumo humano en dicho anexo, obra que fue entregada a la comunidad para su administración a través de la Junta de Administración del Servicio de Saneamiento, y que, según se indica, beneficiaría a más de un centenar de pobladores. Agrega que dicho proyecto se desarrolló en el marco de la responsabilidad social de la empresa, que aportó con la entrega de materiales, herramientas, equipos, mano de obra calificada y dirección técnica, apostando con el desarrollo de las comunidades buscando optimizar la calidad de vida de los pobladores, a través del trabajo conjunto.
- Documento denominado Liquidación de servicios con contrato - abril de 2009 (foja 760), donde se registró el servicio realizado por con Documento N° y con la descripción valorización de avance de obra por S/136 088,51, IGV por S/25 856,81 y un total de S/161 945,32.
- Documento denominado Comprobante de Transferencia de 6 de mayo de 2009 (foja 759) por el pago del Documento N° Constancias de Depósito – Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias Decreto Legislativo N° 940 a la cuenta del proveedor : del 6 de mayo de 2009 por parte de la recurrente (fojas 755 y 756).
- Declaración Anual Consolidada – La Poderosa de Trujillo (foja 1610)⁸, donde en el Punto A4.7, se consigna como acciones sociales en el rubro de infraestructura, el mejoramiento del sistema de agua potable del centro poblado de Zarumilla, distrito y provincia de Pataz de la Región La Libertad, correspondiente al Programa de Desarrollo Humano Sostenible del Distrito de Pataz con una inversión ejecutada en el 2009 de S/463 597,00.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, se aprecia que la recurrente efectuó la construcción de la obra línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla para lo cual contrató los servicios de en febrero de 2009, en favor de la población de dicha zona y donde también se

⁸ Proporcionada por la recurrente en instancia de reclamación y merituada por la Administración tal como se aprecia en la resolución apelada página 45/77 (foja 1960).



14



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

ubica y realiza sus operaciones empresariales⁹, suponen acciones que tienen por objeto mantener las buenas relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno, que a su vez redunden en la continuidad de las operaciones de la recurrente, generadoras de renta gravable, se concluye que aquellas califican como gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa, de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada y que además debiendo precisar que la Administración no ha observado la fehaciencia de la realización de dicha obra en favor de la población de Zarumilla.

Que por lo expuesto, corresponde levantar el reparo al gasto por la amortización de línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que en la Factura N° emitida por no se especifica donde era la instalación ni se hace referencia al contrato de obra, cabe precisar que del análisis conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente se tiene convicción que la obra línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla fue realizada por , debiéndose agregar que de la revisión del rubro motivos determinantes del reparo del Anexo N° 13 de la Resolución de Determinación N°

(fojas 1538 y 1539), no se aprecia que dicha observación hubiese sido esgrimida en etapa de fiscalización por la Administración, sino que recién es formulada en la resolución apelada (foja 1960/reverso).

Que dado el sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento en relación a los demás argumentos planteados por la recurrente.

3. Exceso de amortización de gastos de exploración – Adiciones 2007, 2008 y 2009

Que la recurrente sostiene que presentó la documentación que sustenta la determinación de la vida útil de la mina en el ejercicio 2009 de 3,06 años (1 026 355 TM/ 334 912 TM), tales como Manual de Estimación de Recursos Minerales de la Compañía (método geoestadístico), Manual de Cálculos de Reservas Extraídas (CONMIN) en el Sistema PG, Resúmenes Generales de Reservas Minerales al 31 de diciembre de 2007, 2008 y 2009, Reporte de Gestión consolidado por los años 2007, 2008 y 2009, enfatizando que no se trata de simples estimaciones de datos sino de resultados que provienen de trabajos de campo, análisis y estudios técnicos especializados.

Que señala que no es admisible que la Administración mantenga el reparo en función a que no mostró la fuente que sirvió de base para los resultados obtenidos, ya que tal fuente es el software Vulcan respecto del cual explicó en fiscalización y reclamación que los datos obtenidos en las labores de exploración y explotación y de perforación diamantina son insertados en el referido software; por lo que la acreditación de los datos con los que alimentó al aludido software radica en el trabajo de campo de los ingenieros y geólogos. Agrega que no solo mostró los resultados obtenidos a través de cuadros explicativos, sino que también brindó la información del proceso realizado por el software, así como presentó el "Manual de Estimación de Recursos Minerales de la Compañía" en el que se da cuenta del detalle del proceso descrito.

Que indica que la Administración le impone una vida útil de la mina de 5 años en base a un Informe realizado por la firma Enfoca Asesoría, que tenía por objeto valorizar sus acciones, siendo que en su página 26 presenta un cuadro elaborado por dicha entidad, a partir del contenido de un Informe elaborado por , el cual tampoco tenía por objeto establecer la vida probable de la mina; por lo que estando a que ninguno de aquellos informes tenía por finalidad determinar la vida útil de la concesión no son sustento válido ni pertinente para cuestionar la vida probable de la mina.

Que afirma que el Informe de Enfoca interpreta mal el Informe de

ya que en él se

⁹ De acuerdo con el Informe General (foja 1379), se indica en el rubro antecedentes que la recurrente lleva 29 años de operación ininterrumpida (hasta el 2009) en el distrito y provincia de Pataz, región La Libertad.

15



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

hace referencia a las "reservas" entendiendo que están contenidas en los "recursos"; de modo que para determinar el total de recursos y reservas de la mina, ENFOCA no debió sumar las reservas probadas y probables con los recursos medidos e indicados, ya que al sumarlos duplicó el resultado de reservas probadas y probables. Para tal efecto presenta una carta de : del 6 de febrero de 2012, en la que precisó que su Informe no tuvo por objeto estimar la vida probable de la mina sino confirmar que sus recursos y reservas fueron estimados conforme a metodología y parámetros internacionales.

Que también cuestiona el hecho que el Informe de fue elaborado a febrero de 2009, a pesar que de acuerdo al artículo 75° de la Ley General de Minería la vida probable de la mina se determina al cierre de cada ejercicio.

Que alega que la Administración incurre en contradicción, toda vez que en el Resultado del Requerimiento N° del 3 de junio de 2015, correspondiente a la fiscalización del ejercicio 2010, señaló que la vida útil de la mina es de 3 años para el ejercicio 2010 pero de 5 años para los ejercicios 2008 y 2009; por lo que corresponde que este colegiado levante el reparo, al igual que la Administración lo hizo respecto del exceso de amortización para el ejercicio 2010.

Que por su parte, la Administración sostiene que en la determinación de la renta imponible del ejercicio 2009, la recurrente incurrió en exceso de amortización por gastos de exploración de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, toda vez que la información que presentó no demuestra fehacientemente que la mina tuviese una vida útil de 3 años; por lo que, tomando como base la información pública reportada por la CONASEV y la Bolsa de Valores de Lima (BVL) con motivo de la Oferta Pública de Acciones (OPA), estimó que la vida útil de la mina es de 5 años, enfatizando que dicha información no fue cuestionada en su oportunidad. Agrega que la documentación proporcionada por la recurrente no sustenta fehacientemente la vida útil de la mina alegada.

Que en el presente caso, mediante el Anexo N° 9 y el punto 5 del Anexo N° 13 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1518 a 1529 y 1555), la Administración reparó S/9 937 775,67 por amortización en exceso de los gastos de exploración de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, al considerar que la recurrente no demostró fehacientemente que la mina tuviese una vida útil de 3 años, de ahí que en base a la información pública reportada a la CONASEV con motivo de una Oferta Pública de Acciones (OPA), determinó que el plazo de amortización de los gastos de exploración deben ser como mínimo de 5 años, señalando como base legal el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la referida Ley y el artículo 75° de la Ley General de Minería.

Que en el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 749 y 750) la Administración le solicitó a la recurrente sustentar con documentación fehaciente y con la base legal respectiva, entre otros, la determinación de la vida probable de la mina establecida al cierre de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, calculado en base al volumen de las reservas probadas y probables.

Que en respuesta, en el punto 2 del escrito de 17 de noviembre de 2011 (fojas 717 y 718), la recurrente refirió que determinó la vida útil de la mina considerando el contenido de reservas probadas y probables de las diferentes Unidades Económicas Administrativas (UEA), y que amortiza los gastos de exploración y desarrollo en 3 años, según los informes de su área de ingeniería sobre estudios de reservas.

Que en el punto 2 y el Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 721 y 733 a 735), la Administración dejó constancia de lo informado por la recurrente y de los cuadros presentados denominados Resumen General de Reservas Minerales al 31 de diciembre de 2007, 2008 y 2009 (fojas 644 a 646) observando que en cada uno de dichos años se determinó la vida útil de la mina en 3 años.

Que la Administración cuestionó tal determinación señalando que: (i) La recurrente mantiene la misma

 16



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

estimación desde hace varios años a pesar que la mina viene operando casi 30 años; (ii) Los Resúmenes Generales de Reservas Minerales fueron elaborados con motivo de la fiscalización; (iii) Según el Informe de Valorización elaborado por Enfoca Asesoría y publicado en la página web de la Bolsa de Valores de Lima (BVL) y CONASEV, la mina tiene una vida útil mínima de 5 años; (iv) De acuerdo a los Estados Financieros 2009, es política de la recurrente utilizar un método de amortización en línea recta en un plazo de entre 3 y 10 años; (v) Considera que en los Resúmenes Generales de Reservas Minerales la recurrente consideró solo las reservas de reemplazo para mantener el mínimo de 3 años, no obstante falta información respecto de las vetas , en las que se han efectuado gastos de exploración en los últimos 3 años.

Que por tales razones la Administración concluyó que la información presentada no demuestra fehacientemente la vida útil de la mina; por lo que, en base a la información pública presentada por la recurrente para informar a sus inversores y de acuerdo a sus estados financieros, estimó que el plazo de amortización de los gastos de exploración debe ser de 5 años como mínimo.

Que mediante el punto 1.5 y el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 346 y 350), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado y conclusión correspondiente a este reparo, en base al resultado del Requerimiento N° a efecto de los descargos correspondientes.

Que en respuesta, en el punto 1 del escrito del 20 de diciembre de 2011 (fojas 307 a 311), la recurrente refirió que:

- Los Resúmenes Generales de Reservas Minerales se sustentan en estudios técnicos efectuados periódicamente por su área de geología y su área de planeamiento, respecto de las reservas de la compañía y la producción mínima de ley.
- El procedimiento para determinar la vida útil de la mina pasa, en primer lugar, por la estimación de los recursos, la que es efectuada por el área de geología en base al estudio de la composición y estructura interna de la tierra, y los resultados obtenidos son entregados al área de planeamiento, encargada de aplicar la ley de corte a fin de determinar las reservas probadas y probables, luego calcula la producción mínima de ley en función a la producción anual de las Plantas de Producción modo de ejemplo señaló que el total de toneladas de recursos de la mina en el 2009 fue de 1 026 355 y que la cantidad de recursos tratados en la referida planta en el indicado ejercicio fue de 334,912. De ahí que determinó la vida útil de la mina en 3.06 años (1 026 355 / 334 912).
- En toda inversión minera se calcula la vida útil de la mina sobre la base del nivel de inversión de que disponga la compañía para explotar las reservas probadas y probables y sobre la base de la capacidad de procesamiento de la planta. Así, es posible determinar 3 años de vida útil sin que ello implique que sus operaciones se paraliquen al cabo de esos 3 años, ya que siempre se va realizando estudios paralelos con el fin de descubrir y explotar nuevas vetas y reponer el capital de trabajo requerido para la explotación de nuevas reservas de mineral; de modo que una vez que extrae y procesa el mineral trabajado en una veta determinada, inicia trabajos en otras vetas, según la inversión que puede realizar y su capacidad de planta; siendo posible que la operación de la mina pueda extenderse por 30 años sin que ello incida o tenga relación con la determinación de su vida útil.
- Los Resúmenes Generales de Reservas Minerales efectivamente fueron elaborados con motivo de la fiscalización y con el único fin que los auditores observen la metodología de cálculo en un formato simple, lo cual no soslaya que se sustenten en extensos informes y análisis realizados por las áreas de geología y planeamiento.
- El Informe de Valorización fue elaborado por Enfoca Asesoría, ya que por normas de la CONASEV fue dicha entidad quien designó a Enfoca Asesoría para efectuar un informe de valorización del precio





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

mínimo a ser tomado en cuenta en la Oferta Pública de Acciones (OPA); que su objetivo fue netamente financiero ya que analiza el precio mínimo a designarse en la referida oferta pública, mas no pretendía determinar la vida útil de la mina; que tal informe toma datos del Informe elaborado por

como resultado de una auditoría externa que no tuvo por finalidad determinar la vida útil de la mina sino establecer si los criterios utilizados por la compañía para estimar el total de recursos y reservas tienen sustento técnico y científico conforme con estándares internacionales; sin perjuicio de ello, refiere que aún en dicho informe (que no pretende determinar la vida útil) se reconoce que esta es de 3 años y que se necesitarían mayores exploraciones para elevarla a 5; añade que el Informe de Enfoca Asesoría presenta errores de análisis al tomar datos de la Tabla 3 - 1 del Informe de para estimar la vida útil de la mina, ya que lo hace sumando las reservas probadas y probables con los recursos medidos e indicados, a pesar que el total de recursos incluye a las reservas. Agregó que no objetó el informe de Enfoca Asesoría ya que tal entidad fue contratada directamente por CONASEV para un fin exclusivamente financiero.

- Los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009 no muestran una política de amortización de las concesiones, sino cómo fue calculada la amortización en dicho ejercicio, siendo que la amortización a 10 años corresponde únicamente a las concesiones en las que no hubo ningún gasto de exploración.
- No presentó información incompleta, ya que en los casos de las vetas si bien se hicieron trabajos preliminares no aportaron lo suficiente o su extracción resultaba muy onerosa, por lo que se desestimaron y procedieron con su amortización.
- No puede cuestionarse la vida útil de la mina en función a informes de terceros no competentes y cuyo único propósito fue establecer un precio mínimo de acciones y no la vida útil de la mina.

Que en el punto 1.5 del resultado del aludido requerimiento (fojas 323 a 332), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y de los documentos presentados, de cuya evaluación observó que no presentó información acerca de sus recursos minerales totales; añade que es obvio que desde el año 1977 en que se descubrió la riqueza del depósito se debe haber cuantificado una vida útil del proyecto; el estudio de factibilidad debe también haber establecido la vida útil probable de la mina, información que no ha sido proporcionada por el contribuyente; que el hecho que tenga por política asegurar reservas por 3 años siguientes no significa que solo tenga 3 años de vida útil; que la información de su página web evidencia que es evidente que la vida probable de la mina no es solo de tres años ya que cuenta con planes a largo plazo y que los reportes presentados solo muestran las reservas mínimas necesarias para asegurar sus 3 años de producción. Indicó que la evaluación de las reservas implica la evaluación de todos los recursos minerales, ya que las reservas pueden clasificarse en reservas probadas, probables y posibles, entre otras clasificaciones.

Que en cuanto al Informe de Enfoca, la Administración señaló que la recurrente no acreditó el supuesto error de análisis, ni presentó la documentación que sirvió de base para la elaboración de la Tabla 3-1 del Informe de añadiendo que respecto de este último la recurrente solo proporcionó 3 páginas. Añadió que si bien el Informe de Enfoca no tenía por objeto estimar la vida útil de la mina, en este se hace referencia a cifras del Informe de que sí contiene información proporcionada por la recurrente, con los que puede deducir la vida probable de la mina.

Que de acuerdo al inciso o) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que el primer párrafo del artículo 75° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, dispone que los gastos de exploración en que se incurra una vez

 18 



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de este, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Que agrega que el contribuyente deberá optar por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

Que el primer párrafo del artículo 12° del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EM, señala que en caso que el titular de actividad minera agrupe sus concesiones mineras en unidades económicas administrativas, el plazo de amortización del valor de adquisición de las concesiones y de los gastos de exploración en que se incurra, se determinarán en base a las reservas probadas y probables de la Unidad y a la producción anual de ella, añadiendo que si una concesión minera se incluyera en una Unidad Económica Administrativa una vez iniciado el plazo de amortización del valor de adquisición o de los gastos de exploración en que se hubiera incurrido, el plazo de amortización deberá reajustarse en base al que le corresponda como integrante de la Unidad, y que los plazos de amortización, tratándose de Unidades Económico Administrativas se reajustarán al cierre de cada ejercicio, considerando la disminución o aumento de reservas probadas y probables que sufra la Unidad como resultado de la inclusión o exclusión de una o más concesiones.

Que de las normas glosadas se tiene que la Ley General de Minería establece un tratamiento especial aplicable a los gastos de exploración incurridos una vez que la concesión minera se encuentre en etapa de producción mínima obligatoria, el cual permite al contribuyente elegir entre deducir el gasto en ese único ejercicio o amortizarlo durante un plazo que estará en función de un porcentaje anual y la vida probable de la mina, siendo que esta última debe establecerse en base al volumen de las reservas probadas y probables y a la producción mínima de ley, establecidas al cierre del ejercicio.

Que de lo expuesto se extrae que el indicado artículo dispone, primero, que la amortización se iniciará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima; segundo, que el plazo para la amortización se determinará en ese momento teniendo en cuenta la vida probable de la mina; tercero, que esta última se calculará tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley establecidas al cierre del ejercicio; cuarto, que es ese plazo, así establecido, el que debe comunicarse a la Administración con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se inicie la amortización.

Que en el caso de autos la Administración reparó la amortización efectuada respecto de los gastos de exploración 2007, 2008 y 2009 al considerar que la recurrente no acreditó fehacientemente que la mina tuviese una vida probable de 3 años; por lo que, en base a la información consignada en el Informe de Valorización elaborado con motivo de la Oferta Pública de Acciones (OPA) sobre las acciones comunes con derecho a voto de la recurrente —reportado a la CONASEV en cumplimiento de la normativa especial sobre la materia— consideró que el plazo de amortización de los gastos de exploración, como mínimo, debía ser de 5 años.

Que de acuerdo a los cuadros denominados Resumen General de Reservas Minerales al 31 de diciembre del 2007, 2008 y 2009 (fojas 644 a 646), la recurrente estimó la vida útil de la mina en 3.08, 3.24 y 3.06 años, respectivamente, considerando (a) el total de recursos de la mina por cada veta y año, y (b) la producción mínima de ley, la cual calculó en función de la producción anual de las Plantas Marañón y Santa María.

Que de acuerdo a lo informado por la recurrente en el escrito de respuesta al Requerimiento N°

19



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

(foja 309/reverso y 310), los valores considerados en las referidas estimaciones se sustentan en los Reportes de Índices de Gestión de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 (fojas 261 a 264), los que provienen de los informes elaborados por sus áreas de geología y planeamiento en base a sus estudios y análisis técnicos.

Que de los datos consignados en los aludidos Reportes de Índices de Gestión se observa que contienen información relativa al tonelaje de recursos por cada mes y año, así como al tonelaje consolidado de recursos tratados en las Plantas datos que coinciden con los expuestos en los
Resúmenes Generales de Reservas Minerales al 31 de diciembre del 2007, 2008 y 2009.

Que no obstante no haber formulado observación a la información relativa al total de recursos de la mina por cada veta y año, ni a la producción mínima calculada en función de la producción anual de las Plantas la Administración consideró no fehaciente la estimación realizada por la recurrente respecto de la vida probable de la mina y determinó el exceso de la amortización de los gastos de exploración considerando para tal efecto que la vida probable de la mina es de por lo menos 5 años, conforme se aprecia en el Resultado de Requerimiento N° tomando, al efecto, en cuenta
el Informe de Valorización del 12 de abril de 2010 de Enfoca Asesoría (fojas 1890 a 1939/vuelta), el que fue elaborado con el propósito de determinar el precio mínimo a ser tomado en cuenta en la Oferta Pública de Acciones (OPA) de las acciones comunes con derecho a voto de la recurrente, reportado a la CONASEV el 12 de abril del 2010.

Que de la revisión del citado Informe se observa que Enfoca Asesoría señaló —refiriéndose a las reservas y recursos de Minera — que «Según el informe de a febrero de 2009, incluyendo los recursos inferidos, la vida de la mina equivale a 5-7 años de operaciones» (foja 1927). Cabe indicar que el citado informe recoge que para el 2009 las reservas y recursos (en miles de TMS) era de 1026 (foja 1928/vuelta), cantidad que coincide con el Resumen General de reservas minerales al 31 de diciembre de 2009 presentado por la recurrente (foja 644).

Que de fojas 256 a 260 obran la carátula y las páginas 1.1, 3.1, 3.2 y la Tabla 3-1 del documento denominado "Resource and Reserve Review for Compañía Minera del 3 de febrero de 2009,
elaborado por el cual si bien se encuentra en idioma inglés su contenido fue
valorado en la apelada conforme se aprecia del tercer párrafo de la foja 1952/vuelta.

Que un primer aspecto a tener en cuenta es que de acuerdo al mencionado Reporte este fue elaborado para validar las reservas y recursos de la recurrente al 30 de noviembre de 2008 (foja 259), lo que se verifica en la Tabla 3-1 (foja 256) que contiene los datos que se muestran en el Informe de Valorización de Enfoca (foja 1927), empero, a diferencia de lo indicado en este último, no contiene cálculo alguno respecto de la vida útil de la mina, por lo que se corrobora que el Informe Pincock no estableció la vida de la mina equivale a 5-7 años de operaciones.

Que asimismo, se aprecia que en el cuadro contenido en Informe Enfoca (foja 1927), que toma como base la información de la Tabla 3-1 del Informe (foja 256), establece un total de reservas y
recursos de Poderosa equivalentes a 1 795TM —total que no se señala en la aludida Tabla—, que provienen de la suma del total de reservas probadas y probables (519TM) más el total de los recursos medidos e indicados (904TM) más el total de recursos inferidos (372TM), siendo que conforme a lo precisado en la carta de 6 de febrero de 2012 (foja 1831) remitida por a la recurrente
«... declaramos que la tabla correspondiente a recursos medidos e indicados (measured and indicated resources) [Total measured plus indicated 904 000] comprende la totalidad de las reservas probadas y probables (proven and probable Mineable reserves)» [Total Proven plus Probable 519 203], lo que confirma lo alegado por la recurrente en el sentido que el informe de Enfoca habría sumado los resultados de reservas y recursos indebidamente, siendo que según lo afirmado por ella las reservas minerales son un subconjunto de los recursos minerales, afirmación que coincide con lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (foja 325) «Otra clasificación que se plantea es en





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Recursos y en Reservas, los recursos pueden ser identificados y no descubiertos, y las reservas que son parte de los recursos identificados¹⁰, pueden clasificarse en Medidas o probadas, Indicadas o probables e Inferidas»; de donde se establece que los cálculos contenidos en el Informe de Enfoca, en el que la Administración sustenta su observación, estarían errados.

Que adicionalmente se advierte que las cantidades del total de reservas probadas, probables, así como los recursos medidos e indicados y los recursos inferidos corresponden, de acuerdo al informe de : al 30 de noviembre de 2008 (foja 256), mientras que el Informe de Enfoca los muestra a febrero de 2009 (foja 1927), a partir de lo cual habría establecido la vida útil equivalente a 5 – 7 años, determinación que no tendría en cuenta lo establecido por el artículo 75° de la Ley General de Minería antes glosado, según el cual el plazo de amortización se calculará a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios.

Que de lo expuesto se concluye que la estimación de la vida probable de la mina establecida por la Administración como mínimo en 5 años con base en el Informe de Valorización de Enfoca Asesoría no resulta concluyente al no ser el citado informe idóneo para efectos de determinar la vida probable de la mina al cierre del ejercicio 2009, de acuerdo al artículo 75° de la Ley General de Minería, siendo insuficiente que la Administración afirme que «Es obvio que desde el año 1977 en que se descubrió la riqueza del depósito se debe haber cuantificado una vida útil del proyecto ...», «... el Estudio de factibilidad debe también haber establecido la vida probable de la mina ...», «... es evidente que la vida probable de la mina no es sólo de tres años, ya que se cuenta con planes de largo plazo ...» (foja 1521), toda vez que tales apreciaciones debieron estar debidamente acreditadas, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, conforme se verifica.

Que en ese orden de ideas, tampoco resulta válido que la Administración sostenga que era de cargo de la recurrente presentar la información y/o documentación que sirvió de base para la elaboración del Informe , ya que ha sido ella quien basó su reparo en información elaborada por terceros, que, a su vez, la obtuvieron del referido informe —resultando contradictorio que la Administración observe la falta de fehaciencia de la información del referido informe alcanzada por la recurrente, entre ella la Tabla 3-1, cuando tal Tabla sustenta la estimación de la vida probable de la mina que es utilizada por la Administración para determinar el reparo—, por lo tanto, siendo aquel el medio probatorio con el que la Administración intentaba contradecir las pruebas presentadas por la recurrente durante la fiscalización respecto a la vida útil de la mina, le correspondía a ella procurarla y de no obtenerla la falta de consistencia del Informe de Enfoca perjudica la sustentación de su reparo.

Que en consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo por exceso de amortización de gastos por exploración - adiciones 2007, 2008 y 2009, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

4. Amortización indebida por ampliación de cancha de relave Santa María

Que la recurrente aduce que como es de conocimiento de la Administración, la principal función de una cancha de relave es la de permitir el almacenamiento de los relaves mineros para que los metales pesados sedimenten y los químicos aplicados se destruyan antes de generar impactos ambientales o perjudiciales.

Que alega que presentó el Informe N° y el Informe de la Optimización del Diseño y Evaluación de Estabilidad Física del Depósito de Relaves Santa María N° 2, los cuales hacen

¹⁰ Resaltado agregado.

21



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

una evaluación de las condiciones de su construcción, las que incluyen, entre otras características, la capacidad de dicho depósito y que mediante dichos informes se puede observar que su vida útil termina cuando su capacidad es completada.

Que arguye que la Administración ha tomado la Norma Internacional de Contabilidad N° 16, para sostener que la ampliación de una cancha de relave representa un recurso controlado, no obstante, de la lectura de los párrafos 56 y 57 de la aludida norma claramente se identifica la existencia de distintos factores que acortan la vida útil de un activo, como lo es la utilización prevista para el activo, evaluado ello en función de la capacidad del bien, lo que no es ajeno en la Ley del Impuesto a la Renta, cuando dispone en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de dicha ley un supuesto de otros bienes del activo fijo depreciables a razón de 10% anual debido a características particulares.

Que sostiene que tal como ha establecido este Tribunal en la Resolución N° 07724-2-2005, para determinar la tasa de depreciación aplicable debe atenderse a la naturaleza del bien, lo que implica reconocer, entre otras características, los fines y la utilización normal que dicho bien tendrá, siendo descartado por la Administración por el hecho de que se trata de situaciones diferentes.

Que señala que no resulta acorde con la realidad que la Administración asigne una tasa de depreciación de 3%, pues la ampliación de la cancha califica como otros activos fijos, correspondiéndole una tasa del 10%, con lo cual su vida útil se prolongaría sólo por 10 años.

Que afirma que la vida útil de las construcciones es de aproximadamente unos 30 años, sin embargo, este no es el caso de la cancha de relave de : toda vez que obra en autos la documentación que acredita que este activo no tiene las mismas características que las construcciones, entre ellos, se encuentra el Memorándum N° | referido a las características de los depósitos de relave y copias, el Informe N° y el resumen ejecutivo del Informe denominado Optimización del diseño y evaluación de estabilidad física del depósito de

Que manifiesta que no cuenta con instrumentos o técnicas para prolongar la capacidad del depósito, por lo que su vida útil se limita a lo indicado en el Informe de la Dirección de General de Minería de Energía y Minas, por lo que refiere que queda demostrado que a la ampliación de cancha de relave le corresponde la aplicación de la tasa de depreciación del 10% del rubro de otros activos fijos, con lo cual la vida útil se prolonga a 10 años.

Que indica que tal como ha manifestado a lo largo del proceso, la vida útil de la cancha de relave está relacionada con la naturaleza y uso al que está destinado, que en este caso es la capacidad de almacenamiento, la que no es de 33 años como sostiene la Administración y para apoyar su posición cita las Resoluciones N° 351-2-1998, 07724-2-2005 y 04473-10-2012, que según refiere establecen la obligación de tomar en cuenta la vida útil, así como las características de los bienes materia de depreciación, a pesar de que se traten de construcciones.

Que invoca la Resolución N° 03113-1-2006, respecto de la cancha de lixiviación, donde se indicó que aun cuando tenga una vida útil menor a una año, su calidad de activo se mantiene en la medida que continúa cumpliendo con la definición de activo y con los criterios para su reconocimiento, siendo que en tal caso procedía recurrir a las normas generales sobre deducción de gastos contenidas en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, con arreglo al cual procedía reconocer su agotamiento sistemático a lo largo de su vida útil, no estando condicionada, en ese caso, su deducción a su contabilización.

Que aduce que con los documentos denominados Optimización del Diseño y Evaluación de Estabilidad Física del Depósito de N° 2 e Informe N° se sustenta la capacidad instalada de tratamiento, esto es, la vida útil en años, que resulta de dividir la capacidad de almacenamiento de la relavera entre la capacidad de procesamiento de la planta por año, siendo la vida útil de la Etapa I de 2,1 años y de la Etapa II de 7,8 años, lo que resulta un total de 9,9 años.



22



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que alega que no resulta admisible que la Administración haya omitido valorar los precitados medios de prueba presentados en la etapa de fiscalización para verificar la vida útil de la cancha de relave bajo examen, habiéndose encontrada obligada a merituar dicha documentación, lo que la coloca en un estado de indefensión, más aún si se tiene en cuenta que dichos documentos eran de fecha cierta y tienen la presunción de veracidad por haber sido emitidos por el Ministerio de Energía y Minas.

Que arguye que si la Administración pretendía desvirtuar la tasa de depreciación utilizada, debía demostrar las razones por las que la vida útil de la cancha de relave era 33 años (depreciación 3% anual), y sustentar las razones que la llevan a dicho cuestionamiento al tener la carga de la prueba, para cual cita el artículo 196° del Código Procesal Civil, el numeral 1.11 de artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Que sostiene que su posición se encuentra respaldada en las Resoluciones N° 784-3-99, 01552-2-2006, 146-3-98, 06689-5-2005, 780-3-97 y 18397-10-2013.

Que señala que en la Resolución N° 10748-1-2018, se menciona que la Administración, actuando en función al principio de verdad material, levantó el reparo por depreciación respecto de alguno de los bienes inicialmente observados en un procedimiento de fiscalización debido a la visita de las instalaciones del contribuyente y de una verificación *in situ*, atendiendo en dicho caso a los principios de verdad material e impulso de oficio, actuando diligentemente, lo que no ha sucedido en su caso ya que de haber realizado una visita a sus instalaciones, pudo haber concluido que la vida útil de la cancha de relave no es la de cualquier construcción o edificación lo cual refiere fue corroborado por el informe del Ministerio de Energía y Minas.

Que al respecto invoca la aplicación de la Resolución N° 04638-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria donde se destacó que los procedimientos de fiscalización son únicos, integrales y definitivos, en ese sentido, si se gira como resultado de tal procedimiento una resolución de determinación, la liquidación contenida en dicho valor es inmutable, sin perjuicio de las excepciones previstas en el artículo 108° del Código Tributario, por lo que mal haría este Tribunal en ordenar a la Administración que modifique el reparo, pues ello sería contrario a lo dispuesto expresamente en su propio acuerdo.

Que por su parte, la Administración indica que determinó que el costo de la cancha de relave de la Planta no califica como una inversión en explotación y desarrollo, sino como un activo fijo y que tratándose de una mejora al ampliar la vida útil del bien formaba parte del costo y que al ser una construcción le correspondía una depreciación del 3%, por lo que reparó por amortización indebida el importe neto de S/656 943,86.

Que refiere que según la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 los desembolsos posteriores efectuados en un activo fijo también se reconocen como tales, definiéndolos como activos tangibles que posee una entidad para uso en la producción o suministro de bienes y servicios y se esperan usar durante más de un periodo.

Que manifiesta que de la verificación de la documentación proporcionada por la recurrente no corresponde al activo reparado, concluye que la edificación de una cancha de relave no solo es un simple movimiento de tierras, sino que implica la construcción con materiales especiales, resistentes a las inclemencias del clima y de gran durabilidad, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo del contribuyente, no solo durante el periodo en que dicha estructura agote su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado, por lo que la ampliación de la cancha de relave era necesaria para el desarrollo de las actividades normales de la recurrente, destinada a ser usada por más de un periodo, calificando como una construcción, por cuanto implicó la utilización de materiales especiales y de cañerías, entre otros materiales, otorgándole un vida útil relativamente extensa.

23



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que sostiene que conforme con el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, la ampliación de la cancha de relave , al tratarse de una construcción, le corresponde la aplicación de una tasa de depreciación del 3% anual, la que no está sujeta a modificación alguna.

Que respecto de la aplicación de la Resolución N° 07724-2-2005, señala que en dicha resolución se analizó la naturaleza de unos galpones para la crianza de aves y si debían considerarse como construcción; caso distinto al de autos, que trata de una cancha de relave, construido con materiales especiales, por lo que no resulta aplicable.

Que en el presente caso, mediante los Anexos N° 2, 3, 10 y el punto 6 del Anexo 13 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1512 a 1518, 1554, 1562 y 1564), la Administración formuló el reparo a la ampliación de la cancha de relave , registrado como gasto de exploración y desarrollo por S/656 944,00, debido a que era un activo fijo y al ser una construcción le correspondía aplicar una tasa de depreciación anual del 3%, de acuerdo con el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de acuerdo con el artículo 38° de la mencionada ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, y que tales depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que según el artículo 39° de la referida ley, los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual.

Que el inciso a) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que de conformidad con el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual; y el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría —distintos de edificios y construcciones— se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso, entre otros, 10% para Otros bienes del activo fijo.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (foja 749), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente y con la base legal respectiva, el motivo por el cual registró como gastos de exploración y desarrollo y no como activo fijo el activo denominado Cancha de relave de la Planta , cuya amortización en el ejercicio 2009 ascendió a S/721 916,33; requiriéndole, asimismo, sustentar el costo, la tasa y la amortización registrada como gasto, adjuntando el sustento de la determinación de la vida útil de dicho bien.

Que en respuesta, en el punto 3 del escrito de 17 de noviembre de 2011 (foja 716) la recurrente proporcionó el detalle del costo de la cancha de relave (fojas 640 a 643).

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 732 y 733), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta de la recurrente, así como de la documentación presentada (Memorándum referido a las características de los depósitos de relave y copias

   24 



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

de las páginas 1 y 2 del expediente técnico del diseño del recrecimiento del depósito de relaves Santa María), y señaló que la cancha de relave Santa María primera etapa de 1999, por S/1 353 327,52, y la Cacha de Relave Planta segunda etapa de 2002 por S/514 515,31, fueron registrados como inversión de exploración y desarrollo, sin embargo observa que para el 2009 la cancha de relave Planta asciende a S/2 165 748,99 la ampliación fue amortizada al 33,33%, en forma totalmente distinta que la primera y segunda etapa cuya tasa fue de 10%.

Que además, la Administración dejó constancia que de la evaluación de la documentación proporcionada por la recurrente concluía que el costo de dicha inversión no calificaba como de exploración y desarrollo, sino como activo fijo y que aunque sea una mejora, debido a que amplía la vida útil del bien, al ser una construcción le corresponde una tasa de depreciación del 3% anual, por lo que reparó el gasto neto de S/656 943,86 por corresponder a una amortización indebida (amortización de S/721 916,33 menos depreciación aceptada de 3% por S/64 972,47).

Que posteriormente, mediante el punto 1.6 del Requerimiento N° (fojas 345, 349 y 350) la Administración, en aplicación del segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente el reparo bajo análisis a fin que presentara sus descargos, con la argumentación legal y los fundamentos que los amparen, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, con escrito de 20 de diciembre de 2011 (fojas 302/reverso a 303/reverso), la recurrente señala que a pesar que las canchas de relave son construcciones, el porcentaje a aplicar dadas sus características debe seguir su vida útil, por lo que se debe aplicar la tasa del 10% anual que corresponde a la categoría de otros activos, cita lo señalado por la Resolución N° 7724-2-2005 y adjuntó el Informe N° y el resumen ejecutivo del informe denominado Optimización del diseño y evaluación de estabilidad física del depósito de Relaves N° 2 (fojas 240 a 251).

Que mediante el punto 1.6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 319 a 323), la Administración dejó constancia de los argumentos de descargo y la documentación proporcionada por la recurrente, concluyó que no desvirtuaban el reparo, y lo mantuvo sobre la base de los fundamentos antes señalados.

Que por lo expuesto corresponde determinar si a la ampliación de la cancha de relave Planta Santa María, le corresponde la aplicación de la tasa de depreciación de 3% anual por ser construcción o de 10% anual correspondiente a otros bienes del activo.

Que al respecto, la recurrente señala que la Administración no valoró los documentos denominados Optimización del Diseño y Evaluación de Estabilidad Física del Depósito de Relaves N° 2 e Informe N° , para verificar la vida útil de la cancha de relave bajo examen, encontrándose obligada a merituar dicha documentación; no obstante, a foja 1945 consta la valoración efectuada por la Administración respecto de aquéllos documentos, por lo que no corresponde estimar lo alegado en este extremo.

Que cabe indicar que con la finalidad de sustentar la amortización del referido activo a razón del 10%, la recurrente proporcionó:

- Hoja con el detalle de los costos que componen la obra de ampliación de la cancha de relave Santa María (foja 640), documento que da cuenta de los conceptos e importes que pasaron a formar parte del costo de la ampliación de la cancha de relave , totalizando S/2 165 718,99.
- Memorándum de 17 de octubre de 2011 del Jefe de Proyectos a Contabilidad Lima (foja 643), en donde define las características de los depósitos de relaves, como sigue:
 1. Básicamente consisten en movimiento de tierras para habilitar terrenos superficiales para almacenamiento de relaves producidos por el procesamiento de mineral en plantas de beneficio.

25



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

2. Son construcciones que no se venden.
3. Cuando su vida útil culmina, es decir, se utiliza toda su capacidad de almacenamiento no tiene ningún valor residual.
4. Forman parte del paisaje circundante, es decir, el depósito no se puede trasladar, y según ley aplica el plan de cierre para procurar devolver a la zona sus características y mitigar el impacto ambiental.

Al respecto, cabe señalar que dicho documento solo detalla las características generales de un depósito de relave, entre las cuales se destaca el acondicionamiento del terreno, la construcción, la utilización en el almacenamiento de relaves hasta llenar toda su capacidad, que no se construyen para vender, que no pueden trasladarse sino que están sujetas a un plan de cierre.

- Copia de las páginas 1 y 2 del Expediente técnico "Diseño del Recrecimiento Depósito de Relaves" de enero de 2008, elaborado por [redacted] (fojas 641 y 642).

En este documento se indica que los relaves producidos en la Planta [redacted] son almacenados en su depósito de relaves, el mismo que se propone el recrecimiento para obtener una capacidad de almacenamiento para 18 meses de operación.

Asimismo, se menciona que el actual depósito de relaves está formado por una presa de tierra y un muro de gaviones en piedra sobre la corona de este, con una altura aproximada de 15.0 m. y 6,0 m.; respectivamente; sobre estos y en conformación de dos bloques con alturas de 5.0 m. de alto cada uno (11-1 y 11-2) se ha depositado relave con una contención de diques perimetrales con gaviones¹¹ revestidos de geotextil¹² y rellenos con relave compactado así como un refuerzo de geomallas¹³ de 200 kn/m, a doble capa en una longitud de 21.0 m ubicado dentro del depósito.

Indica que se refiere que el recrecimiento que se plantea es de iguales características de lo que se viene ejecutando, es decir dos bloques de similares características, denominado 111-1 y 111-2, manteniendo el mismo ángulo de talud de 33°, así como también se incorporará geomallas de alta resistencia (200 kN/m). Este sistema funcionará como una estructura armada, pues las geomallas aportan resistencia a la tracción, lo cual no poseen los materiales de relaves, lo que aumentará la resistencia a las sollicitaciones de fuerzas de corte haciendo estable y resistente a dicha estructura.

- Informe N° [redacted] de 14 de abril de 2010, emitido por la Dirección General de [redacted]

¹¹ En ingeniería el gavión es una caja de forma prismática (paralelepípedos) rectangular, construidas con malla metálica de celdas hexagonales de Triple Torsión, confeccionada con alambre galvanizado Galfan® (en función de las necesidades constructivas puede estar recubierto de PVC), para ser llenadas con piedra u otros materiales mampuestos de forma homogénea, tensadas y unidas entre sí con alambre para así trabajar de forma monolítica como estructura de contenido y/o protección. Estas estructuras son de extremada resistencia, ya que al no permitir la acumulación de presiones hidrostáticas, (ya que son totalmente permeables y permiten ser atravesadas por el agua) alivian las importantes tensiones que se acumulan y el traspón de los muros de tipo tradicional, debido a esta característica pueden tener su base incluso bajo el nivel freático siempre que este sea de carácter portante. Asimismo debido a su gran flexibilidad soportan movimientos y asentamientos diferenciales sin pérdida de eficiencia. Además este tipo de estructuras se integran con gran facilidad dentro del paisaje ya que permiten el desarrollo de la vegetación reduciendo así en gran medida el impacto medioambiental en los mismos. Definición según la siguiente página web: <https://www.ecured.cu/Gavión>

¹² El Geotextil es un material textil sintético plano formado por fibras poliméricas (polipropileno, poliéster o poliamidas), similar a una tela, de gran deformabilidad, empleada para obras de ingeniería en aplicaciones geotécnicas (en contacto con tierras y rocas), cuya misión es hacer las funciones de separación ó filtración, drenaje, refuerzo o impermeabilización. Definición según la siguiente página web: <https://www.construmatica.com/construpedia/Geotextiles>

¹³ Las geomallas son geosintéticos para refuerzo con una estructura plana abierta fabricadas con polímeros de alta resistencia y durabilidad. Son estructuras bidimensionales que se elaboran en diferentes polímeros para que interactúen con el suelo, de tal manera que complementen la resistencia a la tensión de este, y así crear una resistencia Geomalla-suelo competente para recibir cargas y distribuir las uniformemente. Se suelen fabricar con fibras de polietileno de alta tenacidad (PET) que les confieren de alta resistencia. Las geomallas se protegen de los daños mecánicos con un recubrimiento polimérico de PVC. Las geomallas suelen tener un refuerzo biaxial con una apertura de malla rectangular. Definición según la siguiente página web: <https://texdelta.com/blog/geomallas/>.

26



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas, referido al Informe Final de Evaluación del Plan de Cierre de Minas de la unidad minera de la recurrente (foja 1883/reverso), que indica que en el rubro de manejo de residuos sólidos, entre otros, que para garantizar la estabilidad hidrológica se han diseñado los canales de coronación para caudales generados por tormentas de 200 años de periodo medio de recurrencia, los canales de coronación bordean los depósitos de relaves aguas arriba, cuya función radicaré en la derivación de las aguas de escorrentía hacia las vertientes del Río Marañón. Los canales de coronación se construirán en el cierre progresivo, tanto para los depósitos de Marañón y para Santa María en la UEA Libertad.

- Informe N° de 19 de abril de 2010 (foja 250 y 251), emitido por la Dirección de Técnica Minera de la Dirección General de Minería, con el asunto de la solicitud de modificación de la concesión de beneficio Santa María I, por la ampliación de área y autorización de nuevo depósito de relaves denominado Depósito de Relaves 2, presentado por la recurrente, donde se concluye que la recurrente ha cumplido con los trámites para la autorización de la construcción de la obra y su acondicionamiento del Depósito de Relaves N° 2, cuyo proyecto cumple con los estándares de ingeniería, la cual se efectuaría en 2 etapas, Etapa I y Etapa II.
- Documento denominado Optimización del Diseño y Evaluación de Estabilización Física del Depósito de Relaves N° 2 de enero de 2010 elaborado por el ingeniero civil (fojas 240 a 248), donde se indica que por razones operativas se plantea construir el dique de contención del depósito de relaves N° 2 en dos etapas, Etapa I hasta la cota 2 397 m.s.m. y la Etapa II hasta la cota 2 412 m.s.m., ubicada en el paraje del mismo nombre, en el distrito y provincia de perteneciente a la región la Libertad, detallando los criterios de diseño, caracterización geotécnica de los materiales componentes y el análisis de ingeniería.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, se puede señalar que la ampliación de la cancha de relave Planta cuyo costo ascendió en el ejercicio 2009 a S/2 165 718,99, no solo es un simple movimiento de tierras, sino que implica la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes de proceso productivo de la recurrente, no solo durante el período en que dicha estructura agote su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado.

Que asimismo, dicha obra era necesaria para el desarrollo de las actividades normales de la recurrente, destinada a ser usada por más de un período, y el costo podía medirse confiablemente, configurándose por ello su definición como activo de acuerdo con la norma y doctrina citadas precedentemente, calificando además, como una construcción por cuanto implicó la utilización de materiales especiales (geomalla, geotextil, y gaviones), así como tuberías y el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dicha cancha de relave, otorgándole una vida útil relativamente extensa.

Que en ese sentido, al tratarse la obra de ampliación de dicha cancha de relaves de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostiene la recurrente.

Que de la revisión de la apelada se verifica que la Administración arribó a similar conclusión luego de merituar la documentación presentada por la recurrente, sin perjuicio que aquella no comparta la posición de la Administración.

Que similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 8147-2-2007.

Que por lo tanto, se tiene que el reparo al exceso de amortización por dicho activo fijo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



27



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que respecto a lo alegado por la recurrente en relación a que le resultaría aplicable el criterio contenido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005, cabe señalar que dicha resolución se encuentra referida a la depreciación de galpones para pollos y no a un activo similar al que es materia de reparo, debiéndose agregar además que en el caso de autos la recurrente no ha acreditado que la vida útil de la ampliación de la cancha de relave Planta sea de 10 años como afirma, sino que por el contrario, según ella señala, dicha presa constituye un vaso de contención que se colma hasta llegar a un nivel determinado, luego de lo cual se procede a su cierre, lo que implicaría que la presa continúa sirviendo de contenedor de los relaves allí depositados, manteniendo por tanto su vida útil.

Que acerca de la aplicación de la Resolución N° 03113-1-2006, cabe señalar que dicha resolución se encuentra referida a la depreciación de una cancha de lixiviación, activo que es distinto al que es objeto de pronunciamiento, respecto de la cual, de acuerdo con la evaluación de la documentación, se ha determinado que se trata de una construcción a la que le es de aplicación la tasa de depreciación del 3%.

Que con relación a que correspondía a la Administración desvirtuar la tasa de depreciación que utilizó al tener la carga de la prueba para tal efecto, corresponde indicar que tal pretensión carece de fundamento en tanto la tasa de depreciación para el caso de construcciones, como es el caso de las canchas de relaves, se encuentra establecida por el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta y equivale al 3%, conforme a lo determinado por la Administración.

Que en cuanto a que mediante la Resolución N° 10748-1-2018, se menciona que la Administración, actuando en función del principio de verdad material, levantó el reparo por depreciación respecto de alguno de los bienes inicialmente observados en un procedimiento de fiscalización debido a que la visita de las instalaciones del contribuyente y de una verificación *in situ.*, atendiéndose en dicho caso a los principios de verdad material e impulso de oficio, actuando diligentemente, lo que no ha sucedido en su caso, siendo que de haber realizado una visita a sus instalaciones, pudo haber concluido que la vida útil de la cancha de relave no es la de cualquier construcción o edificación lo cual refiere fue corroborado por el informe del Ministerio de Energía y Minas, corresponde indicar que lo planteado no resulta atendible en tanto la determinación del porcentaje de depreciación aplicable en el caso de construcciones no es del libre arbitrio de la Administración, sino que se encuentra establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que lo señalado carece de validez.

Que respecto a la documentación proporcionada por la recurrente sobre este punto con su escrito de alegatos del 24 de setiembre de 2019 (fojas 2127 a 2129), se debe indicar que conforme a lo dispuesto por el primer acápite del segundo párrafo del artículo 125°¹⁴ del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que teniendo en cuenta que el recurso de apelación fue presentado por la recurrente el 21 de agosto de 2012 (fojas 2048, 2053 y 2054) se establece que el plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de apelación, para ofrecer y actuar las pruebas que juzgara pertinentes venció el 2 de octubre de 2012; por lo que habiendo vencido en exceso el plazo para ofrecer y actuar las pruebas en etapa de apelación, los precitados medios probatorios presentados resultan extemporáneos y, por ende, imposibles de ser evaluados, conforme al criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 9587-1-2017, 2524-2-2017, 7579-1-2016, 7722-1-2014, 6187-2-2003.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N°

fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1

¹⁴ Similar texto fue recogido en la modificación introducida al citado artículo por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1422.



28



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

del artículo 178° del Código Tributario respecto de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° [redacted] y fue reclamada parcialmente en el extremo correspondiente a los reparos impugnados.

Que debido a ello, mediante Requerimiento N° [redacted] (foja 1584) la Administración solicitó a la recurrente presentar copia del comprobante de pago de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha de pago, otorgándole un plazo de 15 días hábiles para tal fin. Adicionalmente precisó que al haber interpuesto medio impugnatorio no era aplicable la rebaja del 50% establecida por el artículo 179° del Código Tributario.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 13 de marzo de 2012 (fojas 1591 a 1599) la recurrente indicó (foja 1590) que al haber aceptado reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta por S/2 140 390,00, el 6 de febrero de 2012, mediante Formulario N° 1662 N° [redacted] realizó el pago del tributo omitido de S/642 117,00 y sus respectivos intereses por S/172 344,00 (foja 1587).

Que en función a ello, señaló que la multa asociada al tributo omitido no reclamada equivale a S/321 059,00, por lo que al considerar haber cumplido con los requisitos previstos en el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario, aplicó la rebaja del 50% sobre la multa no reclamada, obteniendo como resultado un importe de S/160 530,00. En tal sentido, el 6 de febrero de 2012 mediante Formulario N° 1662 N° [redacted] realizó el pago de S/203 680,00 (S/160 530,00 por la multa rebajada y S/43 150,00 por los intereses). Adicionalmente señaló que bajo una correcta interpretación del inciso c) del artículo 179° del Código Tributario, para acceder a la rebaja del 50% bastará con pagar la parte correspondiente a la multa aceptada sin reclamarla.

Que al respecto, en la apelada la Administración indicó que de acuerdo al texto del inciso c) del artículo 179° del Código Tributario resulta claro que para acogerse a la rebaja del 50% de la sanción impuesta, el contribuyente debe cancelar la totalidad de la deuda tributaria omitida contenida en la resolución de determinación y la resolución de multa rebajada y no interponer medio impugnatorio alguno.

Que señaló que en caso de autos la recurrente no solo incumplió con el requisito de cancelar la totalidad de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° [redacted] y el íntegro de la Resolución de Multa N° [redacted] rebajada en un 50%, sino que además incumplió con el requisito de no interponer medio impugnatorio alguno en contra de las mismas, ya que las reclamó parcialmente.

Que en consecuencia, indicó que no corresponde reconocer el acogimiento al régimen de incentivos previsto en el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario y que al no haber cumplido la recurrente, al vencimiento del plazo otorgado, con efectuar el pago total de la deuda tributaria no reclamada, conforme al requerimiento cursado, procedió a declarar la inadmisibilidad de la reclamación de la Resolución de Multa N° [redacted].

Que el artículo 179° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prescribía que la sanción de multa aplicable por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178°, entre otras, se sujetaría al precitado régimen, siempre que el contribuyente cumpliera con cancelar la misma con la rebaja correspondiente de acuerdo a los supuestos señalados en los literales a) al c) del citado artículo.

Que de acuerdo al inciso c) del referido artículo, una vez culminado el plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75° o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surtiese efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o la resolución de multa, la sanción sería rebajada en un 50% solo si con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del mismo código, el deudor tributario cancelaba la orden de pago, resolución de determinación y resolución de multa notificadas, siempre que no interpusiera medio impugnatorio alguno.

29



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

Que el citado artículo agregaba que el régimen de incentivos se perdería si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpusiese cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio estuviese referido a la aplicación de dicho régimen.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 15782-3-2010 y 04831-9-2012, entre otras, ha señalado que el régimen de incentivos regulado por el artículo 179° del Código Tributario, es aplicable inclusive cuando el deudor tributario impugne parcialmente la resolución de determinación que contiene los reparos que sustentan la emisión de la resolución de multa.

Que a mayor abundamiento, la Resolución N° 13577-8-2013 ha indicado que si bien es cierto que el acogimiento al régimen de incentivos se encuentra condicionado, entre otros, a la no interposición de medio impugnatorio alguno, también lo es que dicho mandato se encuentra circunscrito al extremo o extremos del valor que han sido aceptados por el deudor tributario y no respecto de aquellos que si bien se encuentran contenidos en una misma resolución de multa se ejerce el derecho de cuestionarlos mediante el procedimiento contencioso tributario.

Que en atención al criterio expuesto, la interposición del reclamo por parte de la recurrente respecto de una parte de la multa contenida en la Resolución de Multa N° _____ no afecta su derecho de aplicar la rebaja del 50% respecto de la parte no impugnada, como erróneamente ha interpretado la Administración.

Que dado que la Administración no ha cuestionado algún otro aspecto en relación a la aplicación del régimen de incentivos, como podía ser el importe cancelado¹⁵ o su oportunidad, sino únicamente el que no era aplicable la rebaja del 50% al haber interpuesto medio impugnatorio y como consecuencia de ello que no hubiera cumplido con efectuar el pago total de la deuda tributaria no reclamada, conforme al requerimiento cursado, se establece la improcedencia de la inadmisibilidad declarada respecto de la Resolución de Multa N° _____ por lo que corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que no obstante, por economía procesal procede pronunciarse sobre el aspecto de fondo del referido valor.

Que la Resolución de Multa N° _____ (fojas 1567 y 1568) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario¹⁶ constituye infracción no incluir no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que dado que el indicado valor se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____ parte de los cuales han sido revocados y otros han sido confirmados en esta

¹⁵ A foja 1970/vuelta, la Administración reconoció que la recurrente cumplió con efectuar el pago de la parte de la deuda que no fue impugnada, a través del pago realizado el 6 de febrero de 2012 mediante Formulario 1662 N° _____ por S/814 461,00 que incluyó tanto el tributo omitido resultante de los reparos aceptados y sus intereses generados hasta la fecha de pago.

¹⁶ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953.



30



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide la sanción en función al pronunciamiento emitido en la presente resolución.

INTERESES MORATORIOS

Que mediante escrito de alegatos de 24 de setiembre de 2019, la recurrente señaló que no corresponde la aplicación de intereses moratorios por el tiempo en que la Administración y este Tribunal demoren en resolver los recursos interpuestos, incumpliendo los plazos máximos previstos en cada caso por el Código Tributario. Para tal efecto, citó las sentencias recaídas en los Expedientes N° _____, emitidas por el Tribunal Constitucional.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 05378-3-2015, 10617-1-2016 y 02677-4-2017, entre otras, ha señalado que los pronunciamientos en los que el referido colegiado analizó la constitucionalidad de la aplicación de los intereses moratorios durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, fueron emitidos en casos particulares de los demandantes, tomando en cuenta las circunstancias especiales que se presentaron en ellos, por lo que las aludidas sentencias del Tribunal Constitucional solo son aplicables a estos casos concretos, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, además que las indicadas sentencias no constituyen precedentes vinculantes.

Que sobre lo solicitado por la recurrente acerca de la posibilidad del Tribunal Fiscal, en su calidad de tribunal administrativo, de inaplicar los intereses moratorios durante el lapso que comprendió el exceso del plazo legal para resolver el procedimiento contencioso tributario, cabe indicar que en las Resoluciones N° 06695-1-2017 y 08005-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que ni el Código Tributario ni otra norma con rango de ley ha establecido entre las atribuciones de este colegiado una que permita lo pretendido por la recurrente sobre los intereses moratorios generados por la deuda tributaria materia de autos, a lo que cabe agregar que a través de la sentencia recaída en el Expediente N° _____

el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante que había establecido anteriormente en la sentencia emitida en el Expediente N° _____ que autorizaba a los tribunales administrativos a ejercer el control difuso en sede administrativa.

Que en ese sentido, al igual que ha sido señalado en las Resoluciones N° 10303-8-2016 y 00908-8-2017, entre otras, la inaplicación de intereses moratorios a periodos en los que tal regla no había sido expresamente establecida por el legislador o la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios a periodos en que dicha capitalización se encontraba vigente, implicaría la transgresión del artículo 33° del Código Tributario al caso concreto, atribución que, como ya se indicó, no fue conferida por el legislador a este tribunal administrativo, el que además no posee la facultad de aplicar el control difuso, a raíz del nuevo precedente vinculante del Tribunal Constitucional.

Que por lo expuesto, no cabe atender en esta instancia la pretensión de la recurrente para que se dejen sin efecto los intereses moratorios de la deuda tributaria materia de autos o se declare la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario.

Que adicionalmente, respecto a la sentencia emitida en el Expediente N° _____ cabe indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 04228-2-2007, 560-4-2009 y 02191-3-2016, entre otras, ha establecido que conforme a lo ha indicado por el Tribunal Constitucional las sentencias emitidas en procesos de amparo solo se aplican al caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias especiales que se presentaron, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes. Así, en el caso analizado en la sentencia emitida en el Expediente N° _____ se advierte que el órgano jurisdiccional efectúa un análisis relativo a cómo la resolución de ejecución coactiva que emite la Administración a efecto de cobrar la deuda exigible, se constituía en un acto que agravaba a la ejecutada, habiendo concluido que en el caso concreto, se producía tal agravio, vulnerándose el principio





Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

de razonabilidad de las sanciones. Por lo expuesto, tratándose de una sentencia que solo aplica al caso concreto, no cabe atender la solicitud de la recurrente de aplicación del indicado criterio del Tribunal Constitucional.

Que con relación a la inaplicación de los intereses moratorios generados por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso tributario, alegada por la recurrente, para lo cual invoca la sentencia recaída en el Expediente N° , cabe señalar que si bien en dicho pronunciamiento el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia¹⁷, tal como se señala en el fundamento 33 de la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto¹⁸, siendo que en el presente caso, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores impugnados en autos y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que el expediente elevado al Tribunal Fiscal con Oficio N°

(foja 2062) contaba con 2061 folios por evaluar e implicaba el análisis de reparos por concepto de gastos por mejoras efectuadas en el Puente Chagual, gastos efectuados en la instalación de la línea de conducción de agua para el anexo Zarumilla – Pataz, exceso de amortización de los gastos de exploración adiciones 2007 – 2008 - 2009 y el reparo por la ampliación a la cancha de relave Santa María, además que alegó la nulidad de la apelada, lo que evidencia que la situación en autos es distinta al caso analizado en la precitada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo¹⁹, por lo que no corresponde la aplicación de dicho pronunciamiento en el presente caso, al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que el informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia de los representantes de la recurrente (foja 2084).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

¹⁷ Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

¹⁸ Añade la citada sentencia, en su fundamento 33, que en la complejidad del asunto "se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil".

¹⁹ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo" (énfasis agregado).



Tribunal Fiscal

N° 09780-1-2019

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de junio de 2012, en el extremo referido al reparo por la instalación de la línea de conducción de agua para el Anexo Zarumilla, al reparo por exceso de amortización de gastos de exploración – Adiciones 2007, 2008 y 2009 y en lo referido a la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo indicado; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJIA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDIAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/TT/MT/rmh.

ANEXO 6

REPORTE DEL TURNITIN

IMPLEMENTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL AMBIENTAL COMO SUPUESTO DE DEDUCCIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA – PERÚ

INFORME DE ORIGINALIDAD

16%

INDICE DE SIMILITUD

14%

FUENTES DE INTERNET

9%

PUBLICACIONES

%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	3%
2	qdoc.tips Fuente de Internet	2%
3	www.lexsoluciones.com Fuente de Internet	2%
4	vsip.info Fuente de Internet	1%
5	idoc.pub Fuente de Internet	1%
6	renati.sunedu.gob.pe Fuente de Internet	1%
7	repositorio.urp.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	issuu.com Fuente de Internet	<1%

9	PROYECTOS ESPECIALES PACIFICO S.A.. "EIA del Proyecto L.T. 220 kV Tintaya – Socabaya y Subestaciones Asociadas-IGA0006987", R.D. N° 256-2012-MEM-AAE, 2020 Publicación	<1 %
10	www.yumpu.com Fuente de Internet	<1 %
11	Tania Albarracín Cabrera. "Algunos apuntes sobre la deducción de gastos de responsabilidad social para efectos del Impuesto a la Renta", Forseti: Revista de Derecho, 2022 Publicación	<1 %
12	pdfcookie.com Fuente de Internet	<1 %
13	iat.sunat.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
14	es.scribd.com Fuente de Internet	<1 %
15	davidapazablog.files.wordpress.com Fuente de Internet	<1 %
16	Víctor M. Rodríguez B., Hayat Massoud, Alex Iván Vergara Quintero. "MARCO NORMATIVO E INSTITUCIONAL DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL EN PANAMÁ", Revista FAECO Sapiens, 2023	<1 %

-
- 17 [lexsoluciones.com](https://www.lexsoluciones.com) <1 %
Fuente de Internet
-
- 18 Lina María Murillo Pérez. "El emprendimiento social como motor de desarrollo sostenible: propuesta de un modelo para fortalecer la gestión del impacto social en los grupos de interés", Universitat Politecnica de Valencia, 2022 <1 %
Publicación
-
- 19 "En búsqueda de un desarrollo integral: 20 ensayos en torno al Perú del Bicentenario", Universidad del Pacifico, 2021 <1 %
Publicación
-
- 20 "Tendencias en la investigación universitaria. Una visión desde Latinoamérica. Volumen XII", Alianza de Investigadores Internacionales SAS, 2020 <1 %
Publicación
-
- 21 www.scribd.com <1 %
Fuente de Internet
-
- 22 Angel Emilio Deza Gavidia. "Revista FACES Vol. 1. N° 2 julio-diciembre 2019", Revista FACES, 2022 <1 %
Publicación
-
- 23 UMBRELLA ECOCONSULTING S.A.C.. "Actualización del Plan de Manejo Ambiental <1 %

del PAMA de la Planta Agroindustrial y Áreas Agrícolas-IGA0020935", R.D. N° 00490-2022-PRODUCE/DGAAMI, 2022

Publicación

24

INSTITUTO COMERCIO Y PRODUCCION. "PAMA de la Planta Industrial de Procesamiento y Comercialización de Cueros de Clase Vacuna-IGA0004623", R.D. N° 272-2016-PRODUCE/DVMYPE-I/DIGGAM, 2020

Publicación

<1 %

25

Jordi Capó i Vicedo. "LA GESTIÓN DE LAS POLÍTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN LAS CAJAS DE AHORRO ESPAÑOLAS", Universitat Politecnica de Valencia, 2011

Publicación

<1 %

26

Jhoana Elizabeth Paladines Benitez. "The economic dimension of Corporate Social Responsibility in southern Ecuador", 2021 10th International Conference On Software Process Improvement (CIMPS), 2021

Publicación

<1 %

27

CONSULTORIA E INGENIERIA INTEGRAL MEC EIRL. "PAMA de la Planta Industrial para Desarrollar la Actividad de Cocción de Ladrillo-IGA0001861", R.D. N° 062-2019-PRODUCE/DVMYPE-I/DGAAMI, 2020

Publicación

<1 %

28

Lien Soto. "Responsabilidad social empresarial en Cuba: Una visión desde el conocimiento jurídico en pos del desarrollo local", Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, 2016

Publicación

<1 %

29

es.slideshare.net

Fuente de Internet

<1 %

30

Juan José Gallegos-Espinoza, Po Chun Lee-Yeh, Juan Carlos Erazo-Álvarez. "Indicadores de responsabilidad social empresarial del sector privado de salud, Ecuador", Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía, 2022

Publicación

<1 %

31

"Experiencias y lecciones aprendidas en la lucha contra la COVID-19", Universidad del Pacífico, 2023

Publicación

<1 %

32

"Avances legislativos sobre prevención y reducción de pérdidas y desperdicios de alimentos en América Latina y el Caribe", Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), 2021

Publicación

<1 %

33

"Tendencias en la investigación universitaria. Una visión desde Latinoamérica. Volumen

<1 %

XVIII", Alianza de Investigadores
Internacionales SAS, 2022

Publicación

34

Milushka Rojas Ulloa. "Factores jurídico-económicos para incorporar la multipropiedad o el tiempo compartido en el ordenamiento jurídico peruano", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, 2023

Publicación

<1 %

35

"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 36 (2020) (VOLUME III)", Brill, 2022

Publicación

<1 %

36

Magna Teodomira Valverde Mendoza, Ana Cecilia De Paz Lazaro, Yimi Yuniuor Chávez Chávez, Anderson Jesús Pineda Garay. "Cultura tributaria y el cumplimiento de obligaciones tributarias en el mercado modelo del distrito de Barranca", Telos: Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales, 2024

Publicación

<1 %

37

Silvia Verónica Cabrera-Segarra, Edwin Joselito Vásquez-Erazo. "La responsabilidad social empresarial desde la percepción de los empleados", Ingenium et Potentia, 2022

Publicación

<1 %

38

"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 33 (2017)", Brill, 2018

Publicación

<1 %

39

Alicia Karelia Arteaga Salgado. "La dimensión sociolaboral de la responsabilidad social empresarial y las empresas transnacionales ¿Un binomio imperfecto?", Revista de Derecho, 2018

Publicación

<1 %

40

María Isabel Candelario Macías, Pilar Dopazo Fraguío. "La responsabilidad social empresarial desde el horizonte del derecho mercantil: ¿estamos ante un nuevo concepto de empresa?", CEFLegal. Revista práctica de derecho, 2012

Publicación

<1 %

41

"Ensayos de investigación sobre contabilidad: análisis y propuestas", Universidad del Pacífico, 2016

Publicación

<1 %

42

Ecolab S.R.L.. "Actualización del Plan de Manejo Ambiental del EIA de la Planta de Procesamiento de Aceite de Palmas y Sistemas de Tratamiento de Aguas Residuales Industriales-IGA0005330", R.D. N° 880-2019-PRODUCE/DVMYPE-I/DGAAMI, 2021

Publicación

<1 %

43

kupdf.net

Fuente de Internet

<1 %

44

WALSH PERU S.A. INGENIEROS Y CIENTIFICOS CONSULTORES. "EIA para el Proyecto de Explotación de la Concesión Minera No Metálica Dunas 3 Segunda-IGA0007037", R.D. N°005-2016-PRODUCE/DVMYPE-I/DIGGAM, 2020

Publicación

<1 %

45

CLEAN TECHNOLOGY S.A.C.. "EIA-SD del Proyecto Infraestructura de Tratamiento y Disposición Final de Residuos Sólidos de Gestión No Municipal - Relleno de Seguridad Majes-IGA0003710", R.D. N° 00161-2019-SENACE-PE/DEIN, 2021

Publicación

<1 %

46

PERU WASTE INNOVATION S.A.C. - PWI S.A.C.. "EIA-SD del Proyecto Relleno Sanitario, Planta de Tratamiento de Residuos Orgánicos y Planta de Separación de Residuos Inorgánicos Reciclables para las Ciudades de Nasca y Vista Alegre; Provincia de Nasca, Departamento de Ica-IGA0003519", R.D. N° 177-2014/DSB/DIGESA/SA, 2020

Publicación

<1 %

47

Celio Froilán Andrade Cordero. "Responsabilidad Social Empresarial: una

<1 %

breve revisión teórica para el caso
ecuatoriano", Sapientiae, 2021

Publicación

48

Pedro P. Franco Concha, Maria Elena Angulo,
Rosa Cáceres, Isabel Yamashiro. "Tratamiento
contable de la provisión por cierre de minas",
Journal of Business, 2011

Publicación

<1 %

49

WALSH PERU S.A. INGENIEROS Y
CIENTIFICOS CONSULTORES. "PMA Variación
del Trazo de Ruta de Ductos de Agua
Desalinizada, Cable Eléctrico y Fibra Óptica
del Proyecto Conversión a Ciclo Combinado
de la Central Termoeléctrica Chilca 1-
IGA0001414", Oficio N° 767-2013-MEM/AAE,
2021

Publicación

<1 %

50

"El concepto de responsabilidad social
definido por ISO26000 y lo que las empresas
y medios de comunicación en Costa Rica
valoran como tal", Pontificia Universidad
Catolica de Chile, 2012

Publicación

<1 %

51

Víctor Manuel Yeste Moreno. "Diseño de una
metodología cibernétrica de cálculo del éxito
para la optimización de contenidos web",
Universitat Politecnica de Valencia, 2021

Publicación

<1 %

52

"Estudios regionales: análisis y propuestas de desarrollo económico y social", Universidad del Pacífico, 2021

Publicación

<1 %

53

DQ ASESORIA & CONSULTORIA E.I.R.L.. "Modificación y Actualización del Plan de Cierre de la Cantera Antigua, Cantera Ayacucho y Cantera Acumulación Puno-IGA0020941", R.D. N° 00029-2022-PRODUCE/DGAAMI, 2022

Publicación

<1 %

54

Miryam Gabriela Pacheco Rodriguez. "Modelo de comunicación interna para instituciones públicas de educación superior. Caso Universidad de Guayaquil.", Universitat Politecnica de Valencia, 2022

Publicación

<1 %

55

CONSULTING SERVICIOS LUCKY SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. "PAMA del Fundo Los Pobres - Guadalupe-IGA0013513", R.D.G. N° 618-2016-MINAGRI-DVDIAR-DGAAA, 2021

Publicación

<1 %

56

Ronald Studer Levano Huamaccto, Bill Frank Oscanoa Ponce, César Enrique Chávez Taipe. "Devolución del saldo a favor del exportador y exportaciones de minerales metálicos del sector minero peruano", Quipukamayoc, 2022

<1 %

57

María Elsy Sepúlveda Romero, Edna Piedad Moreno Martínez, Julián Eduardo Tovar Mesa, Jairo Andrés Franco Villalba et al.

"Responsabilidad social de las Pymes en el marco del posconflicto, como soporte para la inclusión laboral de la población reinsertada", Comunicación, Cultura y Política, 2016

Publicación

<1 %

58

CESEL INGENIEROS. "Plan de Abandono de la Línea de Transmisión 220 kV Huinco - Santa Rosa, en el Tramo T87-T91N-IGA0005569", R.D. N° 591-2017-MEM/DGAAE, 2021

Publicación

<1 %

59

OSCAR YANGALI INGENIERIA E.I.R.LTDA.. "DIA del Proyecto Línea de Transmisión 60 kV S.E. Potrero - S.E. Aguas Calientes 4.97 km-IGA0002139", R.D. N° 130-2014-MEM/DGAAE, 2020

Publicación

<1 %

60

PROYECTOS Y ESTUDIOS MUNDIALES DE INVERSION SOCIEDAD ANONIMA CERRADA - PROESMIN S.A.C.. "Plan de Cierre de Minas Detallado para el Proyecto Explotación Minera de Caliza - El Silencio 8-IGA0007092", R.D. N° 128-2017-PRODUCE/DVMYPE-I/DGAAMI, 2020

Publicación

<1 %

61 CESEL S A. "PAP del Proyecto Línea de Transmisión 500 kV Chilca - Carabayllo, en el Tramo T-125-T128-IGA0001676", R.D. N° 115-2017-MEM/DGAAE, 2020

Publicación

<1 %

62 Keynayanna Késsia Costa Fortaleza. "Fundações educativas e comunicação socialmente responsável: valorização da responsabilidade social corporativa, da cidadania e das relações estabelecidas com a comunidade no Nordeste", Universidade de São Paulo. Agência de Bibliotecas e Coleções Digitais, 2023

Publicación

<1 %

63 "Tendencias en la Investigación Universitaria. Una visión desde Latinoamérica. Volumen VII", Alianza de Investigadores Internacionales SAS, 2019

Publicación

<1 %

64 "¿Sustentabilidad en el desierto? : minería, ciudades y actores : planificación en la Región de Antofagasta | | Minería, ciudades y actores : planificación en la Región de Antofagasta", Pontificia Universidad Católica de Chile, 2018

Publicación

<1 %

65 ERM PERU S.A.. "ITS para la Ubicación Geográfica de Estaciones de Monitoreo Ambiental en el Yacimiento Yanayacu – Lote

<1 %

8-IGA0013397", R.D. N° 0125-2019-SENACE- PE/DEAR, 2021

Publicación

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 15 words

Excluir bibliografía

Activo