



SPDA
Sociedad Peruana de Derecho Ambiental

INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSERVACIÓN

SITUACIÓN ACTUAL

> Carlos Trinidad Alvarado



USAID
DEL PUEBLO DE LOS ESTADOS
UNIDOS DE AMERICA

Iniciativa para la Conservación
en la Amazonía Andina - ICAA



GORDON AND BETTY
MOORE
FOUNDATION

INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSERVACIÓN

SITUACIÓN ACTUAL

› Carlos Trinidad Alvarado



SPDA
Sociedad Peruana de Derecho Ambiental

INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSERVACIÓN: SITUACIÓN ACTUAL

Programa de Conservación

El Programa de Conservación trabaja a nivel nacional e internacional en el desarrollo y aplicación de instrumentos legales para la conservación y aprovechamiento sostenible de la diversidad biológica, especialmente a través del establecimiento y gestión de áreas naturales protegidas, la promoción de la conservación privada y comunal y el manejo de recursos forestales no maderables. Ello con la finalidad de contribuir a un país que valora y usa sosteniblemente su patrimonio natural y cultural.

La presente publicación se realizó como parte del trabajo del consorcio Loreto y Manu-Tambopata, conformado por Wildlife Conservation Society (WCS), la Sociedad Peruana de Derecho Ambiental (SPDA) y el Fondo de las Américas (FONDAM), en el marco de la Iniciativa para la Conservación en la Amazonía Andina (ICAA), de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID).

Las opiniones aquí expresadas son las del autor y no reflejan necesariamente la opinión del Ministerio del Ambiente del Perú (MINAM), Blue Moon Fund, Gordon and Betty Moore Foundation, Wildlife Conservation Society (WCS), Fondo de las Américas (FONDAM), la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), ni del Gobierno de los Estados Unidos.

Autor: Carlos Trinidad Alvarado

Con la colaboración de: Pablo Peña y Dino Delgado

Fotografías: Thomas Müller

Agradecimientos: El autor y sus colaboradores agradecen a José Álvarez y su equipo en la Dirección General de Diversidad Biológica del Ministerio del Ambiente – MINAM por la oportunidad de hacer esta investigación. Asimismo, agradecen los aportes y comentarios de Andrea Calmet, Alfredo Gálvez, Rosa Pineda, Bruno Monteferrí, Carlos Quijano, Silvana Baldovino y María Torres Sánchez a los borradores de esta publicación.

© Sociedad Peruana de Derecho Ambiental

Av. Prolongación Arenales 437, Lima 27, Perú

Teléfono: (+511) 6124700

Presidente: Jorge Caillaux

Director Ejecutivo: Pedro Solano

www.spda.org.pe

www.legislacionambientalspda.org.pe

www.actualidadambiental.pe

www.conservamospornaturaleza.org

www.legislacionanp.org.pe

www.legislacionforestal.org

www.biopirateria.org

www.registroagrobio.com

Primera edición: Febrero 2015

Tiraje: 500 ejemplares

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2015-02434

Diseño e impresión: NEGRAPATA SAC

Jr. Suecia 1470, Urb. San Rafael - Lima 01

Esta investigación fue posible gracias al apoyo de la Dirección General de Diversidad Biológica del Ministerio del Ambiente - MINAM.

ÍNDICE

Abreviaturas.....	5
--------------------------	----------

Presentación.....	7
--------------------------	----------

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y DE POLÍTICA PÚBLICA PARA INCENTIVAR CONSERVACIÓN.....	9
---	----------

1. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL.....	10
1.1. El tributo y extrafiscalidad.....	10
1.2. Beneficios tributarios y el medioambiente.....	11
2. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL MARCO JURÍDICO PERUANO.....	14

II. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LA CONSERVACIÓN.....	19
--	-----------

1. RÉGIMEN GENERAL.....	21
1.1. Impuesto a la renta.....	21
1.2. Impuesto temporal a los activos netos.....	33
1.3. Impuesto predial.....	33
1.4. Impuesto de alcabala.....	33
2. RÉGIMEN DE PROMOCIÓN ESPECIAL.....	34
2.1. Ley de promoción de la inversión privada en reforestación y agroforestería, ley N° 28852.....	34
2.2. Nueva Ley Forestal y de Fauna Silvestre, Ley N° 29763.....	36
2.3. Ley que aprueba las normas de promoción del sector agrario, Ley N° 27360.....	39
2.4. Régimen de promoción y desarrollo de la acuicultura, leyes N° 27460, 29331 y 29644.....	40
2.5. Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037.....	41
2.6. Ley de promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas, Ley N° 29482...	45
2.7. Ley general de comunidades campesinas, Ley N° 24656.....	46
2.8. Ley marco para el desarrollo económico del sector rural, Ley N° 28298.....	47
2.9. Régimen de “Obras por Impuestos”, Ley N° 29230.....	50
2.10. Ley general de minería, decretos legislativos N° 109 y 708.....	51

Conclusiones.....	52
--------------------------	-----------

Referencias.....	53
-------------------------	-----------

ABREVIATURAS

ACP	- Área de Conservación Privada, constituida de conformidad a lo dispuesto por el numeral c) del artículo 3° y el artículo 12° de la Ley N° 26834
ACR	- Área de Conservación Regional
CC	- Concesión para conservación
CE	- Concesión para ecoturismo
CP	- Constitución Política del Perú de 1993
CT	- Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF
IR	- Impuesto a la Renta
IGV	- Impuesto General a la Venta
ITAN	- Impuesto Temporal a los Activos Netos, Ley N° 28424
LIR	- Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF
LIGV	- Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, cuyo Texto Único Ordenado ha sido probado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF
LFFS	- Ley Forestal y de Fauna Silvestre, Ley N° 29763
LPIA	- Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Ley N° 27037
MINAM	- Ministerio del Ambiente
MEF	- Ministerio de Economía y Finanzas
OPI	- Régimen tributario comúnmente denominado "Obras por Impuestos", regulado por la Ley N° 29230, Ley que Impulsa la Inversión Pública Regional y Local con Participación del Sector Privado
RUC	- Registro Único de Contribuyentes
SERNANP	- Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado
SINANPE	- Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado
SUNAT	- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TC	- Tribunal Constitucional
TF	- Tribunal Fiscal
TUO	- Texto Único Ordenado
UIT	- Unidad Impositiva Tributaria

PRESENTACIÓN

La acción de conservar la diversidad biológica persigue un fin público. Es una obligación del Estado peruano y forma parte de nuestro derecho fundamental a un ambiente sano, ambos constitucionalmente reconocidos. Este libro estudia el marco legal actual para saber si existen incentivos que ayuden a sumar esfuerzos y fondos del Estado, empresas y otros privados en actividades de conservación del patrimonio natural. El estudio está enfocado en aquellas actividades de conservación que hacen los particulares pero muchas de sus reflexiones y hallazgos también son aplicables a la conservación que hace directamente el Estado.

Esta publicación analiza los argumentos jurídicos y de política tributaria para promover conservación en el país, así como los beneficios fiscales del marco legal actual que podrían ser aplicables a la conservación. El Capítulo I parte por analizar cómo se justifica conceptual y legalmente la tributación ambiental como un fin extrafiscal válido, óptimo y deseable. Luego, revisa las varias políticas, planes y normas oficiales que explícitamente señalan la necesidad de promover conservación a través de incentivos tributarios e incentivos relacionados con la distribución del presupuesto y gasto públicos. Estas no sólo abren las puertas a la posibilidad de contar con incentivos fiscales para conservación en el Perú, sino que obligan al Estado a diseñarlas e implementarlas.

A pesar de este mandato, aún no existen incentivos fiscales destinados a promover conservación de la diversidad biológica en el Perú. El Capítulo II revisa aquellos beneficios tributarios que hay hoy en el marco legal y que podrían ser usados para promover conservación, a pesar que sus objetivos son otros. La idea es encontrar oportunidades en el marco que ya existe, pero también plantear sus limitaciones.

Este es el primer libro de la serie Incentivos Fiscales para Conservación con el cual la SPDA pone sobre la mesa la importancia de dar sostenibilidad jurídica y financiera a actividades de conservación que benefician a la colectividad y que hoy se sustentan mayormente en la buena voluntad de ciudadanos del Perú rural comprometidos con ella.

Pablo Peña Alegría

Programa de Conservación | Programa Forestal
Sociedad Peruana de Derecho Ambiental





I

FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y DE POLÍTICA PÚBLICA PARA INCENTIVAR CONSERVACIÓN

1

LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL

1.1. EL TRIBUTO Y EXTRAFISCALIDAD

El Estado Constitucional es un Estado participativo en la defensa de los derechos fundamentales y los principios constitucionales. Promueve y participa activamente en la consecución de los fines constitucionales y en la materialización de los principios consagrados en la Constitución Política del Perú. En ese sentido, el Tributo -como otros instrumentos del Estado- ha sufrido una redefinición en cuanto a sus objetivos: de ser un instrumento destinado exclusivamente a solventar los gastos estatales, se ha convertido en una herramienta que persigue también otros fines constitucionalmente valiosos de naturaleza no recaudatoria, es decir, de naturaleza extrafiscal:

“... siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.”¹

De ese modo, con la configuración de nuestro sistema constitucional, el tributo “no se agota en una función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”².

El Tribunal Constitucional ha establecido el mismo carácter en distintas prestaciones de carácter tributario. Por ejemplo, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00031-2010-AI/TC, del 23 de mayo de 2011, estableció que los derechos de tramitación de procedimientos para el acceso y la conexión domiciliaria a los usuarios y operadores de los servicios públicos de agua, electricidad, gas natural y telecomunicaciones, tenían carácter extrafiscal, en la medida que se buscaba promover una política nacional de prestación de servicios públicos esenciales.

De igual manera, el TC ha precisado el carácter extrafiscal de los siguientes instrumentos tributarios: los impuestos al patrimonio, como el Impuesto Predial, Impuesto de Alcabala, Impuesto al Patrimonio Vehicular o el Impuesto Temporal a los Activos Netos, para facilitar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza³; el Régimen de Deduciones para combatir el fraude de ley, la evasión fiscal y la afectación a la libre competencia⁴; el Régimen de Percepciones del Impuesto General a la Venta para luchar contra la informalidad y la evasión fiscal⁵, el Impuesto a las Transacciones Financieras

1 Sentencia recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC.

2 LEJEUNE VALCARCEL, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En: Seis Estudios sobre Derecho Constitución e Internacional Tributario, Ed. Edersa, Madrid, 1980, p. 121.

3 Sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC.

4 Sentencia recaída en el Expediente N° 3769-2010-PA/TC.

5 Sentencias recaídas en los Expedientes N°. 6626-2006-PA/TC, 06089-2006-PA/TC y 4251-2007-PA/TC.

para formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario⁶; e incluso los derechos arancelarios:

“Por ello, resulta válido afirmar que los aranceles tienen como finalidad constitucional favorecer la producción nacional, promover la estabilidad económica a través del aumento o disminución, la reducción o ampliación de las importaciones que pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda nacional, estimular el crecimiento económico, proteger la industria nacional, promover la inversión nacional, controlar los precios, defender a los consumidores e incentivar la competitividad de los productos nacionales.”⁷

También ha establecido que los mecanismos tributarios pueden servir para desalentar conductas nocivas para la sociedad, tal es el caso de la ludopatía⁸. Por otro lado, esta extrafiscalidad también puede verse, por ejemplo, en las normas europeas:

“A los ojos de la función armonizadora, el tributo no es un mecanismo de financiación pública, sino algo que es preciso coordinar para el logro de los objetivos comunitarios. De lo que se trata a través de la armonización es de aproximar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, para crear... un Derecho Comunitario de la fiscalidad, con su propia lógica interna, independiente de los sistemas fiscales nacionales.”⁹

De la misma manera, el TC ha puesto de relieve la naturaleza extrafiscal de los beneficios tributarios. A criterio del TC, el ejercicio de la potestad tributaria para otorgar beneficios de carácter tributario, atendiendo a finalidades extrafiscales, tiene legitimidad constitucional en la medida que esté relacionado con la protección de bienes de relevancia constitucional, como las manifestaciones culturales, la generación de empleo o la investigación científica¹⁰. En esa misma línea, el TC ha señalado que la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada o ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma sea un instrumento para lograr objetivos que gozan de respaldo constitucional, como la educación¹¹. En buena cuenta:

“... los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.”

En ese marco, el TC también determinó que la exoneración del IGV a espectáculos públicos como el teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, respondía a la finalidad extrafiscal del Estado de propiciar el acceso a la cultura y fomentar su desarrollo y difusión¹².

Así, el TC, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 5970-2006-PA/TC, señaló que los beneficios tributarios que se justifiquen en razones objetivas constituyen mecanismos de intervención directos e idóneos para cumplir finalidades promocionales conforme al criterio del legislador y dentro del marco de una política fiscal racional.

1.2. BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y EL AMBIENTE

Proteger el ambiente a través de incentivos o beneficios tributarios es un fin extrafiscal válido, como ha sido confirmado reiteradamente por el TC. A continuación revisaremos los argumentos del TC usados para justificar con claridad la importancia de conservar el ambiente a través de una tributación inteligente.

6 Sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC.

7 Sentencia recaída en el Expediente N° 03116-2009-PA/TC.

8 Sentencia recaída en el Expediente N° 009-2001-AI/TC. Criterio confirmado por la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC.

9 GARCÍA NOVOA, Cesar. Derecho Comunitario Europeo ante el fraude y la elusión fiscal: aportes del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. EN: Suplemento Enfoque Internacional de la Revista Análisis Tributario, AELE, Lima, N° 3, agosto 2003, pág. 9.

10 Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC.

11 Ver las Sentencias recaídas en los Expedientes N°: 8674-2006-PA/TC, 7533-2006-PA/TC, 8391-2006-PA/TC y 06403-2006-PA/TC.

12 Sentencia recaída en el Expediente N° 17-2010-PI/TC.

Los beneficios tributarios son los mecanismos que, en línea con la extrafiscalidad del tributo, pueden evidenciar con mayor claridad que la tributación promueve distintos objetivos. Los beneficios tributarios, por su estructura, producen un trato diferenciado inobjetable: algunos contribuyentes pagarán menos impuestos que otros. Algunas empresas gozarán de deducciones preferenciales que no están contempladas para las demás empresas. La misma idea de un beneficio tributario parte de su marginalidad en el sistema fiscal: en un escenario donde todos tributan por regla general, el beneficio sólo puede ser excepcional y justificado.

A criterio de TC, esta diferencia encuentra justificación en el derecho a la igualdad y al principio de solidaridad. Derecho a la igualdad en materia tributaria en tanto que "...las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva.¹³". Esta diferencia económica origina una obligación en el Estado: realizar acciones afirmativas, con el objeto de "...compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la discriminación real en la que se encuentran a través de acciones concretas por parte del Estado."¹⁴

Esto está directamente relacionado con el principio de solidaridad precisado por el TC de la siguiente forma:

"La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial. El principio de solidaridad promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber:

- a) *El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. En esa orientación se alude a la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.*
- b) *El deber del núcleo dirigencial de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales."¹⁵*

De acuerdo al TC, los tributos responden a fines extrafiscales, en base al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43º de la Constitución¹⁶. Es importante precisar que uno de los ámbitos en el que precisamente se exige la materialización del principio de solidaridad, como elemento esencial del Estado Social y Democrático de Derecho, es aquel relacionado con la protección del ambiente, específicamente con el derecho fundamental a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida¹⁷. Ya un sector de la doctrina tributaria ha encontrado la relación entre el principio de solidaridad y el ambiente:

"... los elementos para la distribución de los costos del deterioro de dicho bien público se articulan, en la actualidad, con fundamento en el principio de solidaridad, el cual se justifica partiendo del reconocimiento de las condiciones reales de contaminación del ambiente mundial. Para los efectos particulares del derecho ambiental, la solidaridad como principio se ha entendido en su sentido amplio, como "defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre las generaciones presentes y futuras".¹⁸

El TC ha partido de este principio para sustentar los beneficios tributarios otorgados con fines ambientales, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2010-PI/TC del 14 de marzo del 2011:

13 LANDA ARROYO, Cesar. Incidencia de los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario. A propósito del Título Preliminar del Código Tributario. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario, Lima, Editora Perú-Ministerio de Justicia, pág. 259.

14 Ídem.

15 Sentencias recaídas en los Expedientes N°. 2945-2003-AA/TC y 2016-2004-AA/TC.

16 Sentencia recaída en el Expediente N° 3769-2010-PA/TC.

17 Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2010-PI/TC.

18 ROSEMBUJ, Tulio. Los tributos y la protección del medio ambiente, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 42.

“La acción de promover el pintado voluntario de las fachadas exteriores de las casas a cambio de incentivos tributarios es coherente con la denominada “Política nacional del ambiente”, en la medida que dicha acción, en general, tiende a garantizar la existencia de un ecosistema saludable para los ciudadanos y reduce en determinada proporción el consumo de energía en refrigeración, entre otros factores, y además resulta congruente tanto con el deber especial de protección que tiene los poderes públicos respecto de la protección del medio ambiente, como con el principio de solidaridad, que, entre otros aspectos, exige la concreción de normas de contenido positivo que premien e incentiven determinadas conductas.

Así también, la acción de promover el pintado voluntario de las fachadas exteriores de las casas a cambio de incentivos tributarios, es conforme con la consecución de fines extrafiscales como el fomento de un medio ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.”

De igual forma, el TC ha señalado que uno de los fines que posibilitarían la implementación de tributos o mecanismos tributarios extrafiscales, es el fomento y la protección del ambiente, de acuerdo a lo expuesto en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00031-2010-AI/TC:

“El Tribunal recuerda que el ejercicio de la potestad tributaria por los gobiernos locales se encuentra constitucionalmente obligada a guardar armonía y coherencia con las políticas nacionales de tributación. Ello comprende no sólo los rasgos configuradores del tributo que la ley pueda establecer, sino también los fines parafiscales que con su regulación el Estado pueda orientar, promocionar, impulsar o fomentar [vgr. la protección del medio ambiente (los llamados “impuestos verdes”) o el fomento de que las personas con discapacidad se integren al mercado laboral (estableciendo beneficios tributarios para las empresas que los empleen), etc.]”

Es importante precisar que las disposiciones tributario ambientales deberán respetar los derechos fundamentales; los estándares internacionales sobre derechos de los pueblos indígenas, reconocidos por el Convenio N° 169, la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas, la doctrina y la jurisprudencia del Sistema Interamericano de Derechos Humanos y otros instrumentos internacionales; así como los principios tributarios consagrados por la Constitución Política del Perú (artículo 74).



2

LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL MARCO JURÍDICO PERUANO

Existen normas constitucionales e internacionales que obligan a la conservación de la diversidad biológica a través de mecanismos como los incentivos.

La conservación de la diversidad biológica es un tema de especial importancia para la sociedad, al punto que la propia CP, en el artículo 68, obliga al Estado a promoverla.

De la misma manera, el Convenio sobre la Diversidad Biológica (CDB), ratificado por el Estado peruano a través de la Resolución Legislativa N° 26181 el 30 de abril de 1993, le impone a éste el deber de adoptar medidas económicas que incentiven la conservación de dicha diversidad, así como la utilización sostenible de sus componentes. El Estado tiene el deber de apoyar estas actividades de conservación a través de incentivos y con recursos económicos:

“Artículo 11. Incentivos

Cada Parte Contratante, en la medida de lo posible y según proceda, adoptará medidas económicas y socialmente idóneas que actúen como incentivos para la conservación y la utilización sostenible de los componentes de la diversidad biológica.

[...]

Artículo 20. Recursos financieros

1. Cada Parte Contratante se compromete a proporcionar, con arreglo a su capacidad, apoyo e incentivos financieros respecto de las actividades que tengan la finalidad de alcanzar los objetivos del presente Convenio, de conformidad con sus planes, prioridades y programas nacionales.” (el subrayado es nuestro).

El Acuerdo de Promoción Comercial Perú-EE.UU también obliga a ambos Estados a promover el uso de incentivos que estimulen la conservación, restauración, uso sostenible y protección de los recursos naturales y el ambiente.

“Artículo 18.5: Medidas para Mejorar el Desempeño Ambiental

Las Partes reconocen que los mecanismos flexibles, voluntarios y basados en incentivos pueden contribuir al logro y mantenimiento de la protección ambiental, en complemento de los procedimientos estipulados en el Artículo 18.4, según sea apropiado, y de conformidad con su legislación y política, cada Parte deberá estimular el desarrollo y uso de tales mecanismos, los cuales pueden incluir:

[...]

incentivos, incluyendo incentivos basados en el mercado cuando sea apropiado, para estimular la conservación, restauración, uso sostenible y protección de los recursos naturales y el medio ambiente, tales como el reconocimiento público de las instalaciones o empresas que han demostrado ser superiores en su desempeño ambiental, o programas para el intercambio de permisos ambientales, u otros instrumentos que ayuden al logro de las metas ambientales.”

Entre los incentivos económicos a los que se refieren estas normas internacionales, se encuentran los de carácter tributario.

Las normas y políticas públicas ambientales han previsto la posibilidad de establecer mecanismos económicos -y entre ellos los tributarios- que fomenten la conservación de la biodiversidad.

A nivel legislativo, la Ley sobre la Conservación y Aprovechamiento Sostenible de la Diversidad Biológica, Ley N° 26839, señala que el Estado no sólo debe promover la priorización de las acciones de conservación, sino también implementar instrumentos económicos para incentivar la conservación de la diversidad biológica.

“Artículo 5.- En cumplimiento de la obligación contenida en el Artículo 68 de la Constitución Política del Perú, el Estado promueve:

a) *La priorización de acciones de conservación de ecosistemas, especies y genes, privilegiando aquellos de alto valor ecológico, económico, social y cultural identificados en la Estrategia Nacional sobre Diversidad Biológica a que se refiere el Artículo 7 de la presente ley.*

[...]

i) *Esfuerzos cooperativos e iniciativas conjuntas entre el sector público y privado para la conservación de la diversidad biológica y la utilización sostenible de sus componentes.*

Artículo 6.- El Estado adoptará medidas, tales como instrumentos económicos y otros, para incentivar la conservación y utilización sostenible de la diversidad biológica.” (el subrayado es nuestro).

Por su parte, la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611, hace referencia a los incentivos de carácter tributario. Ella establece que el diseño tributario nacional debe promover la conservación, y las entidades públicas de nivel nacional, sectorial, regional y local deben incorporar instrumentos económicos de este tipo en su presupuesto:

“Artículo 4.- De la tributación y el ambiente

El diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental, promoviendo particularmente, conductas ambientalmente responsables, modalidades de producción y consumo responsable de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general.

[...]

Artículo 36.- De los instrumentos económicos

36.2 Conforme al marco normativo presupuestal y tributario del Estado, las entidades públicas de nivel nacional, sectorial, regional y local en el ejercicio y ámbito de sus respectivas funciones, incorporan instrumentos económicos, incluyendo los de carácter tributario, a fin de incentivar prácticas ambientalmente adecuadas y el cumplimiento de los objetivos de la Política Nacional Ambiental y las normas ambientales.” (el subrayado es nuestro).

De acuerdo con esta norma, los incentivos tributarios incluso deben ser utilizados por las autoridades nacionales, sectoriales, regionales y locales para promover la producción limpia en el desarrollo de los proyectos de inversión y las actividades empresariales. Asimismo, dichos incentivos pueden premiar la conducta de los titulares de las actividades que, a iniciativa propia, adopten medidas para reducir o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales, más allá de lo exigido por la norma.

“Artículo 77.- De la promoción de la producción limpia

77.1 Las autoridades nacionales, sectoriales, regionales y locales promueven, a través de acciones normativas, de fomento de incentivos tributarios, difusión, asesoría y capacitación, la producción limpia en el desarrollo de los proyectos de inversión y las actividades empresariales en general, entendiendo que la producción limpia constituye la aplicación continua de una estrategia ambiental preventiva e integrada para los procesos, productos y servicios, con el objetivo de incrementar la eficiencia, manejar racionalmente los recursos y reducir los riesgos sobre la población humana y el ambiente, para lograr el desarrollo sostenible.

[...]

Artículo 150.- Del régimen de incentivos

Constituyen conductas susceptibles de ser premiadas con incentivos, aquellas medidas o procesos que por iniciativa del titular de la actividad son implementadas y ejecutadas con la finalidad de reducir y/o prevenir la contaminación ambiental y la degradación de los recursos naturales, más allá de lo exigido por la normatividad aplicable o la autoridad competente y que responda a los objetivos de protección ambiental contenidos en la Política Nacional, Regional, Local o Sectorial, según corresponda.”

A nivel de políticas públicas ambientales, los incentivos económicos tributarios para la conservación encuentran su fundamento en el Principio de Gestión por Resultados, establecido en la Política Nacional del Ambiente, aprobada por Decreto Supremo N° 012-2009-MINAM. Esta política nacional es de obligatorio cumplimiento para todos los niveles de gobierno nacional, regional y local. En el marco de la Política Nacional del Ambiente, el principio de gestión por resultado establece que la Administración debe implementar incentivos y sanciones para asegurar el cumplimiento de los resultados esperados.

La Política Nacional del Ambiente establece el deber de promover e incentivar la conservación en sus cuatro ejes de políticas: (i) Conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y de la diversidad biológica, (ii) Gestión integral de la calidad ambiental, (iii) Gobernanza ambiental, y (iv) Compromisos y oportunidades ambientales internacionales. En el primero, por ejemplo, se debe incentivar el manejo integrado y sostenible de los ecosistemas acuáticos y marino-costeros, con el fin de asegurar su conservación. En este mismo eje, también se debe promover la adopción de buenas prácticas e iniciativas de responsabilidad social empresarial; así como fomentar la eficiencia energética, mediante el uso de incentivos económicos. En el segundo eje, se debe incentivar la modernización del parque automotor. En el tercero, se debe promover acciones de otorgamiento de incentivos. Y en el cuarto, se debe dar cuenta del número y resultado de las acciones de incentivo que se han realizado para el mejoramiento, recuperación y protección de la calidad ambiental y de los recursos naturales.

Nuestro marco legal también busca un régimen que promueva incentivos tributarios para la conservación. El Plan Director de las Áreas Naturales Protegidas, actualizado por Decreto Supremo N° 016-2009-MINAM señala que se deben establecer los incentivos económicos necesarios para promover la conservación y el aprovechamiento sostenible, tanto para las Áreas de Conservación Privada (ACP) como para las Áreas de Conservación Regional (ACR). Para esta última, incluso hace referencia explícita a los incentivos tributarios.

Asimismo, el referido Plan indica que el aporte de las Áreas Nacionales Protegidas (ANP) a la economía nacional debe estimarse a partir de su incorporación al Sistema de Contabilidad Económica Ambiental, de forma que los aportes no retribuidos por otros sectores sean consistentes con las cuentas macroeconómicas. De esta forma, el plan indica que se puede emplear, en forma justificada, mecanismos tributarios, comerciales y financieros para retribuir el aprovechamiento de los bienes y servicios ambientales del Sistema de ANP, por parte no sólo de la población local y regional sino también de la población nacional e internacional.

El Plan Director de las Áreas Naturales Protegidas también menciona a los incentivos como una forma de financiamiento, a su vez, en relación a la promoción de reformas para reducir los costos de transacción o las barreras institucionales, indica que se deberán establecer esquemas de incentivos para la mejora continua de los instrumentos y mecanismos para el financiamiento sostenible del Sistema de Contabilidad Económica Ambiental.

En el Plan de Acción y Adaptación y Mitigación frente al Cambio Climático, aprobado por Resolución Ministerial N° 238-2010-MINAM, es otra política pública que hace referencia a incentivos tributarios y económicos. Por ejemplo, este Plan propone que se debe establecer incentivos económicos y tributarios para promover conservación privada de bosques.

Los incentivos tributarios para la conservación también han sido establecidos en el “Plan Bicentenario: el Perú hacia el 2021”, aprobado por Decreto Supremo N° 054-2011-PCM. Este Plan señala, por ejemplo, que la conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y la biodiversidad, con un enfoque integrado y ecosistémico y un ambiente que permita una buena calidad de vida para las personas y la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales a largo plazo, requiere, entre otros, de la creación de incentivos económicos que estimulen una buena gestión ambiental, la promoción del turismo y la estimulación del desarrollo de proyectos de ciencia y tecnología a través de incentivos tributarios. El Plan en mención también se refiere a la reforestación con miras al aprovechamiento integral de los productos y servicios del bosque, y a la recuperación de cuencas hidrográficas contaminadas, ambas a través del establecimiento de incentivos. Cuando se

refiere a la promoción del turismo y al desarrollo de proyectos de ciencia y tecnología, específicamente hace referencia al empleo y creación de incentivos tributarios.

De igual manera, en el Plan Financiero del Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (SINANPE), aprobado por Resolución Presidencial N° 123-2009-SERNANP, en los “Anexos – Plan Director: Visión, objetivos estratégicos y resultados SINANPE 2006-2019”, se indicó lo siguiente:

“Partidas de Gobierno: aumento en las partidas del gobierno (nacional, regional y local) para la gestión del Sistema y las ANP. Se consideran cuatro estrategias:

Incentivos necesarios para promover la viabilidad en la gestión de ACP (p. ej. exoneraciones o reducciones tributarias).” (El énfasis y el subrayado es nuestro).

Adicionalmente, en el Plan Nacional de Acción Ambiental 2011-2021, se estableció la Meta 5.12: correspondiente a Diversidad Biológica, se dispone que se deberán conformar cadenas productivas y de servicios ambientalmente competitivas y eficientes, facilitando la exportación e incorporando los principios de biocomercio y la responsabilidad social, en un contexto de economía verde. Como co-responsable de esta meta figura la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Asimismo, en la Meta 7.12 del referido Plan, correspondiente a Gobernanza ambiental, se dispone que se deberá desarrollar la investigación ambiental en temas prioritarios.





II

BENEFICIOS FISCALES ACTUALES APLICABLES A LA CONSERVACIÓN

La situación actual de los incentivos fiscales dirigidos a promover las actividades de conservación de la biodiversidad presenta tres aristas relevantes. Por un lado, no hay una política fiscal mínimamente coherente que fomente, con claridad y con instrumentos tributarios efectivos, la conservación de la biodiversidad. Las actividades a favor de la conservación obtienen beneficios indirectos, residuales, en la gran mayoría de las veces incompletos, de la aplicación de diversos regímenes fiscales creados para promover otras actividades, generalmente industriales y de carácter productivo. Incluso, en algunos casos, estos regímenes impulsan actividades que se encuentran en las antípodas de la propia utilización sostenible de la diversidad biológica (como es el caso de las actividades de la pesca o la agricultura intensiva).

Un segundo nivel de análisis está relacionado con la aplicación de los incentivos fiscales existentes. Si los incentivos actuales son, de por sí, instrumentos restringidos para garantizar y estimular adecuadamente las labores de conservación, la actuación de los diversos operadores fiscales (en sus distintos niveles, como recaudación, fiscalización, solución de controversias o producción normativa) ha limitado aun más el goce de estos beneficios, bien sea por haber excluido -vía interpretación- a las actividades ambientales o de conservación del ámbito de incidencia de los beneficios (es el caso de la exoneración del IR a determinadas asociaciones sin fines de lucro), o por exigirles requisitos injustificados que en la práctica desvirtúan cualquier eficacia de los beneficios (como probar la causalidad de los gastos de conservación en el IR). Vale decir, no sólo no contamos con un sistema articulado y homogéneo de mecanismos fiscales que promuevan la conservación, sino que incluso el empleo de las pocas herramientas fiscales existentes es, a la vez, inaccesible, altamente costoso y está sujeto a la discrecionalidad de distintos entes fiscales, como la SUNAT, el Tribunal Fiscal o las Municipalidades.

Por otro lado, existen algunos instrumentos de distribución fiscal que han incluido estándares de conservación de la biodiversidad como criterios para la asignación de presupuesto público, tal es el caso del Fondo de Promoción a la Inversión Pública Regional y Local (FONIPREL) en relación con la gestión integral de cuencas¹⁹; el Fondo de Desarrollo Socioeconómico del Proyecto Camisea (FOCAM) que permite el financiamiento de proyectos de inversión pública para el manejo ambiental sostenible²⁰; o la estrategia de gestión pública denominada "Presupuesto por Resultados"²¹ que ha establecido el Programa Presupuestal N° 0057 "*Conservación de la diversidad biológica y aprovechamiento sostenible de los recursos naturales en área natural protegida*".

Sin embargo, no se han contemplado instrumentos fiscales que permitan la utilización directa de un determinado tributo para financiar fondos o fideicomisos de conservación ambiental o el presupuesto de entidades públicas rectoras en la materia (por ejemplo, el Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas), como ocurre en otros países, tal es el caso de Costa Rica con el Fondo Nacional para el Financiamiento de la Actividad Forestal (FONAFIFO), que se financia con el 3.5% de los ingresos estatales obtenidos en virtud del cobro del Impuesto a los Combustibles, los mismos que se destinan al pago de servicios ambientales²².

Para efectos de identificar adecuadamente los beneficios e incentivos tributarios vigentes, conviene dividir en dos los regímenes tributarios asociados a la conservación de la diversidad biológica: (i) el régimen general, aplicable al conjunto de contribuyentes afectos a un impuesto en específico, y (ii) los regímenes especiales creados como parte de políticas promocionales tendientes a beneficiar, entre otros, a zonas geográficas específicas del país, a determinados sujetos o determinado tipo de actividad económica.

Por último, nuestro análisis se centrará en los principales tributos nacionales: IR, IGV, ITAN, Impuesto Predial e Impuesto de Alcabala.

19 Ver el numeral 4.1. del artículo 4º de la Ley N° 29125, Ley que establece la implementación y el funcionamiento del FONIPREL.

20 Ver el artículo 5º de la Ley N° 28451, Ley que crea el Fondo de Desarrollo Socioeconómico del Proyecto Camisea.

21 Regulado por los artículos 79º, 80º y siguientes de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto. Téngase presente que el Presupuesto por Resultados es una estrategia de gestión pública que vincula la asignación de recursos a productos y resultados medibles a favor de la población, que requiere de la existencia de una definición de los resultados a alcanzar, el compromiso para alcanzar dichos resultados por sobre otros objetivos secundarios o procedimientos internos, la determinación de responsables, los procedimientos de generación de información de los resultados, productos y de las herramientas de gestión institucional, así como la rendición de cuentas.

22 Al respecto, debe tenerse en cuenta la limitación prevista por el artículo 79º de la Constitución Política, que establece que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

1

RÉGIMEN GENERAL

1.1. IMPUESTO A LA RENTA

A. Exoneración del IR a favor de determinadas asociaciones sin fines de lucro

Las asociaciones sin fines de lucro que persiguen fines específicos de interés público se encuentran exoneradas del IR hasta el 31 de diciembre de 2015²³. El objetivo de esta exoneración es eliminar las cargas fiscales que afectan las ganancias de las asociaciones sin fines de lucro y que limitan, en estricto, el financiamiento de los servicios de carácter público que se encuentran a su cargo. Por tal razón, la exoneración del IR tiene un carácter extrafiscal, tal como lo ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en los Expedientes Acumulados Nos. 0009-2007-PI/TC y 0010-2007-PI/TC del 29 de agosto de 2007:

"(...) esta exoneración, que duda cabe, es un beneficio (...) que sólo responde al trato diferenciado que nuestro ordenamiento tributario les dispensa con relación a otro tipo de contribuyentes, sustentado en la función social que desempeñan²⁴".

Este tratamiento privilegiado se explica, a su vez, en el carácter especial que distingue a las entidades sin fines de lucro de cualquier otro sujeto pasivo del IR: "(ser un) sector entre el Estado y el mercado, que cumple misiones económicas y sociales, que busca la satisfacción del interés general y cuyo objetivo final no consiste en la redistribución de utilidades²⁵".

El inciso b) del artículo 19º de la LIR ha establecido los siguientes requisitos para que una asociación sin fines de lucro pueda gozar de la referida exoneración:

- Su instrumento de constitución debe comprender exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda.
- Siempre debe destinar sus rentas a sus fines específicos en el país.
- No debe distribuir sus rentas, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas.
- En los estatutos de la asociación debe estar previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados por la LIR.

23 Esta exoneración ha venido siendo prorrogada desde la aprobación del Decreto Legislativo Nº 774, que establece la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, gran parte de las exoneraciones previstas en el artículo 19º de la Ley del IR se encuentran vigentes desde la Ley del Impuesto a la Renta establecida por el Decreto Supremo Nº 287-68-HC publicado el 13 de agosto de 1968. Para mayor detalle, ver: <http://www.amcham.org.pe/blogtributario/wp-content/uploads/COMENTARIOS-PRORROGA-EXONERACIONES-IR-ART-19-63036.pdf>

24 Fundamento 22 de la referida Sentencia.

25 OCDE, "El sector sin fines de lucro en una economía cambiante". 2003, pág. 11.

Según se advierte, este beneficio está restringido a algunas asociaciones sin fines de lucro. No podrán acceder al mismo las personas naturales y las empresas. La LIR establece, además, que la asociación debe perseguir estos fines con carácter exclusivo, por lo que su incumplimiento podría dar lugar a no gozar de la exoneración o, de ser el caso, a perderla. Por ejemplo, si una asociación persigue, adicionalmente cualquier otro fin no comprendido en los alcances del artículo 19° mencionado (como los recreativos o la creación de fondos de seguro de desempleo de los asociados), no podrá acceder a la exoneración del IR²⁶. Adicionalmente, la lista de fines es taxativa, por lo que vía interpretación no podría incluirse un fin distinto a los señalados por la LIR²⁷.

En el caso de los fines ambientales o de conservación de la biodiversidad o el patrimonio natural, tales fines no se encuentran expresamente recogidos dentro del listado establecido por el inciso b) del artículo 19° de la LIR. Esto ha llevado a la SUNAT y al TF a decir que las asociaciones que persiguen estos fines no podrían acogerse a la exoneración del IR, usando una interpretación limitada.

Por ejemplo, este es el caso de la Resolución N° 08173-4-2008 del 4 de julio de 2008, que transcribimos a continuación:

“Que en el artículo 2° de los referidos estatutos, establece como objetivos de la recurrente, entre otros, el promover el desarrollo de infraestructuras básicas, de servicios, de saneamiento y conservación del medio ambiente ecológico... Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente no cumple con el requisito establecido en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, consistente en desarrollar de manera exclusiva alguno o algunos de los fines señalados en dicha norma, por lo que no corresponde su inscripción en el registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta.” (El subrayado es nuestro).

Un criterio similar, e incluso más enfático, se podrá encontrar en la Resolución N° 01986-5-2011 del 9 de febrero de 2011:

Que al respecto, cabe señalar que uno de sus objetivos y/o fines indicados en el referido estatuto es el “contribuir con la conservación del medio ambiente”, la “agricultura y ecología”, los que no se encuentran comprendidos dentro de los fines señalados en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.” (El subrayado es nuestro).

En el caso específico del ecoturismo y el manejo de actividades ecológicamente sostenibles, el TF se ha pronunciado con idéntico tenor²⁸. Igual criterio también se ha aplicado en relación con las políticas públicas de conservación del ambiente²⁹, la promoción del desarrollo de infraestructuras básicas para la conservación del ambiente ecológico³⁰, actividades de reforestación³¹, biocomercio y bionegocios³², actividades tendientes a garantizar la conservación y desarrollo sostenible de la biodiversidad en el ámbito de las reservas comunales³³, la asesoría a entidades públicas en la formulación de planes de estratégicos para el cuidado del ambiente³⁴, la búsqueda de un equilibrio armónico entre la conservación de la biodiversidad y el desarrollo de la población³⁵ y, en general, cualquier apoyo de iniciativas de carácter ambiental³⁶. De otro lado, en la Resolución N° 17701-10-2013 del 26 de noviembre de 2013, el TF ha señalado que el fin ambiental no está circunscrito dentro de alguno de los fines contemplados en el inciso b) del artículo 19° de la LIR.

26 El TF ha confirmado en reiterados pronunciamientos esta posición. Así, en las Resoluciones N°. 9143-2-2007, 8010-2-2007, 00039-4-2004, 02944-3-2003 y 05039-5-2002, ha señalado que: “(...) cabe indicar que del inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia que uno de los requisitos que se exige para gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta es que la asociación sin fines de lucro debe desarrollar de manera exclusiva alguno o algunos de los fines que se señalan, de modo que si esta exclusividad no es cumplida por la asociación, resulta improcedente su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas.” (El subrayado es nuestro).

27 El CT, en la Norma VIII de su Título Preliminar, proscribire a la analogía como un mecanismo de interpretación válido en materia tributaria. Esta misma norma dispone que en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

28 Véase la Resolución N° 09031-9-2012 del 8 de julio de 2012

29 Véase la Resolución N° 17812-5-2102 del 25 de octubre de 2012.

30 Véase la Resolución N° 08173-4-2008 del 4 de julio de 2008.

31 Criterio aplicado en las Resoluciones N°. 00383-5-2013 y 17670-5-2012 del 08 de enero de 2013 y el 23 de octubre de 2012 respectivamente.

32 Véase la Resolución N° 12519-10-2012 del 1 de agosto de 2012.

33 Véase la Resolución N° 03339-10-2012 del 8 de marzo de 2012.

34 Véase la Resolución N° 00713-10-2011 del 14 de enero de 2011.

35 Véase la Resolución N° 02078-2-2012 del 8 de febrero de 2012.

36 Así, en la Resolución N° 04407-1-2011 del 18 de marzo de 2011 se ha señalado que: “...carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que los fines previstos en el artículo 4° de sus estatutos no son de carácter lucrativo, sino que se enmarcan dentro de la asistencia social y educación, por cuanto, conforme se ha señalado precedentemente, el fin previsto en su artículo 4° referido al apoyo de iniciativas de carácter medio ambiental no se encuentra comprendido en los alcances del inciso b) del mencionado artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.” (El subrayado es nuestro).

“Que como es de verse el estatuto de la recurrente comprende entre sus fines uno de carácter ambiental, el cual no se circunscribe a alguno de los contemplados en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.”

Como puede advertirse en las resoluciones mencionadas, el TF se ha limitado a verificar si el texto de las disposiciones estatutarias coincide literalmente con los fines previstos en la LIR, sin realizar un análisis más exhaustivo sobre el contenido de tales disposiciones a fin de establecer si estas se encuentran recogidas por alguno de los fines exonerados, como es el caso de los fines educativos, científicos o culturales, por ejemplo. Se debe tener presente que las actividades a favor de la conservación del patrimonio natural tienen un componente educativo y científico determinante, en cuyo caso, sí entrarían en el supuesto de hecho del artículo 19 de la LIR.³⁷

Cabe señalar que en reiterada jurisprudencia, el propio TF exige a la Administración Tributaria realizar un análisis más específico de las disposiciones estatutarias, atendiendo a la naturaleza de cada enunciado. Es el caso de la Resolución N° 014103-10-2011 del 19 de agosto de 2011, donde el TF ha indicado que:

“... conforme al criterio de anteriores resoluciones de este Tribunal... los medios para la consecución de los fines no deben ser confundidos para efectos de la evaluación, conforme al inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, de la inscripción en el registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta, por lo que en tal sentido corresponde revocar la apelada.”³⁸

Finalmente, tanto el TF como la SUNAT deben realizar una interpretación del artículo 19° de la LIR que sea acorde con su carácter extrafiscal y con los objetivos que persigue: incentivar la actividad privada no lucrativa en asuntos de interés público, como la educación, la cultura o la ciencia. El interés público en el caso del ambiente y la conservación de la biodiversidad ha sido reconocido por el TC en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC del 1 de abril de 2005³⁹.



37 Si bien las asociaciones sin fines de lucro exoneradas con el IR deben inscribirse en un registro ad hoc a cargo de SUNAT, esta inscripción es declarativa, y nada impide que de cumplir con los requisitos antes indicados la asociación pueda gozar de la referida exoneración.

38 Este criterio ha sido compartido por las Resoluciones N° 02597-5-2014 del 21 de febrero de 2014, 08148-10-2012 del 3 de agosto de 2012, 07718-2-2011 del 6 de mayo de 2011, y 1275-3-96 del 28 de agosto de 1996. En el caso de la Resolución N° 02597-5-2014, el TF exige que SUNAT no realice una interpretación literal de las disposiciones estatutarias: *“...Cabe señalar que el hecho que tanto los fines como los medios se encuentren redactados en el mismo artículo 19° de los estatutos de la recurrente, no implica que debemos entender que se trata únicamente de fines”*

39 Fundamento 103 de la referida Sentencia.

B. Deducción de gastos por concepto de donaciones que las empresas realizan a favor de entidades sin fines de lucro y dependencias del Sector Público Nacional

Por regla general, en el IR, las donaciones no representan un gasto deducible para la empresa donante. Sin embargo, existe una excepción a esta regla: las donaciones efectuadas a favor de (i) determinadas entidades sin fines de lucro, y (ii) dependencias del Sector Público Nacional. Esta regulación se encuentra contenida en el inciso d) del artículo 44° de la LIR, que dispone que las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie no constituyen gastos deducibles, con excepción de las donaciones efectuadas a favor de las entidades señaladas en el inciso x) del artículo 37° de la LIR.

La deducción por donaciones tiene un límite: no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta de tercera categoría. Esto podría representar un problema, por ejemplo, para las empresas en etapa preoperativa que realicen donaciones para conservación del patrimonio natural, ya que no podrían generar renta neta para determinar el límite aplicable.

A continuación, veremos el detalle de ambos supuestos:

B.1. Donaciones a favor de entidades sin fines de lucro

El inciso x) del artículo 37° de la LIR, establece que las empresas receptoras de rentas de tercera categoría podrán deducir el valor de las donaciones otorgadas en favor de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines⁴⁰:

- beneficencia;
- asistencia o bienestar social;
- educación;
- culturales;
- científicos;
- artísticos;
- literarios;
- deportivos;
- salud;
- patrimonio histórico cultural indígena;
- y otros de fines semejantes.

Para gozar de este beneficio, la LIR y su Reglamento establece que tales entidades deben contar con la calificación previa por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Como se puede advertir, son tres los requisitos que deben verificarse para que una empresa pueda acceder a este beneficio: (i) el donatario deberá ser una entidad sin fines de lucro, (ii) el objeto social del donatario debe comprender alguno de los fines listados en el inciso x) mencionado, y (iii) el donatario deberá contar con la calificación previa por parte de SUNAT.

De la aplicación del primer requisito se desprende que las empresas que celebren donaciones a favor de personas naturales o personas jurídicas distintas a las asociaciones sin fines de lucro mencionadas (por ejemplo, empresas), para destinar fondos a actividades de conservación, no resultan cubiertas por este beneficio.

En segundo lugar, no se ha incluido expresamente un fin de carácter ambiental o directamente relacionado con la conservación de la biodiversidad. Sin embargo, a diferencia del listado taxativo de fines establecido por el inciso b) del artículo 19° de la LIR, el inciso x) del artículo 37° es más flexible en cuanto a la delimitación de los fines de las entidades donatarias, ya que admite el goce del beneficio tributario para aquellas donaciones que se realizaron a favor de entidades con “fines semejantes” a los ya mencionados.

⁴⁰ De acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1 del inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, para que proceda la deducción, las entidades beneficiarias deben estar calificadas previamente por SUNAT como entidades receptoras de donaciones.

Si analizamos cada uno de los fines contemplados en el inciso x) antes referido, podemos colegir que todos ellos se encuentran estrechamente ligados con el interés general o público. Se tratan de competencias constitucionales asignadas al Estado, que de un tiempo a esta parte –debido a la ausencia e inacción estatal– han venido siendo promovidas e impulsadas directamente por agentes de la sociedad civil, en una suerte de privatización de las funciones públicas, como la cultura, educación y salud. No por cualquier agente o entidad de la sociedad civil, sino precisamente por entidades que no persiguen fines lucrativos, al igual que el propio Estado.

Mediante este beneficio tributario, el Estado busca promover los fines listados en el inciso x) del artículo 37°, por su manifiesta correspondencia con el interés público. A diferencia de la mayoría de disposiciones previstas en el artículo 37° de la LIR, el gasto contemplado en el inciso x) no responde al principio de causalidad, vale decir, no tiene por finalidad la producción de renta o el mantenimiento de la fuente productora de riqueza en línea con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37°; sino que se trata de un instrumento extrafiscal dirigido a impulsar finalidades constitucionales valiosas, como la salud, la educación o la protección del patrimonio histórico cultural indígena.

Siendo ello así, nada obsta para considerar que la conservación de la biodiversidad pueda encontrar cabida dentro del genérico “fines semejantes” que establece el inciso x) aludido, en la medida que se trata de un bien de interés público que, al igual que la asistencia social, la educación o los otros fines contemplados en dicha norma, constituye una finalidad constitucional que el Estado busca coadyuvar y fomentar a través de distintos instrumentos legales, como los de naturaleza tributaria. Para mayor detalle, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2010-PI/TC del 14 de marzo del 2011, el TC ha señalado lo siguiente:

“El derecho al ambiente equilibrado y adecuado comporta un deber negativo y positivo frente al Estado. Su dimensión negativa se traduce en la obligación del Estado de abstenerse de realizar cualquier tipo de actos que afecten al medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida y la salud humana. En su dimensión positiva le impone deberes y obligaciones destinadas a conservar el ambiente equilibrado, las cuales se traducen, a su vez, en un haz de posibilidades, entre las cuales cabe mencionar la de expedir disposiciones legislativas destinadas a que desde diversos sectores se promueva la conservación del ambiente. Claro está que no solo supone tareas de conservación, sino también de prevención que se afecte a ese ambiente equilibrado.”

Por tal razón, la conservación de la biodiversidad sí se encuentra incluida dentro de los fines previstos por el inciso x) del artículo 37° de la LIR.

Sin perjuicio de ello, se debe indicar que las actividades de conservación no lograrían cumplir con el tercer requisito exigido por el inciso x), asociado a la calificación previa que debe otorgar SUNAT a las entidades donatarias.

SUNAT, a través de un procedimiento administrativo de evaluación previa⁴¹, evalúa si la entidad donataria califica o no como una entidad perceptora de donaciones. Para efectos de otorgar la calificación mencionada, SUNAT verifica el cumplimiento de, entre otros, los siguientes requisitos: (i) la inscripción en el RUC, y (ii) la inscripción previa en el Registro de Entidades Exoneradas del IR por parte de la entidad donataria

Es importante precisar que el Registro de Entidades Exoneradas del IR es un registro de carácter declarativo que SUNAT se encuentra en la obligación de llevar con el objeto de establecer qué contribuyentes del IR se encuentran exonerados de su pago. Para ello, SUNAT verifica si los contribuyentes que solicitan su inscripción cumplen con los requisitos previstos legalmente para acceder a la exoneración del IR.

Como puntualizamos en el acápite anterior, la conservación de la biodiversidad no se encuentra dentro de uno de los fines previstos para acceder a la exoneración del IR conforme a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 19° de la LIR. Por tal razón, y de acuerdo con la jurisprudencia reseñada, es altamente probable que SUNAT deniegue la inscripción de cualquier asociación de estas características dentro del Registro de Entidades Exoneradas del IR y, como consecuencia de ello, estas entidades se encontrarán imposibilitadas de obtener la calificación de entidades receptoras de donaciones. Sin esta calificación, la empresa donante no podrá deducir el importe donado como gasto deducible en la determinación de su renta neta del IR.

41 Este procedimiento se encuentra regulado por el numeral 2.1 del inciso s) del artículo 21° del RLIR y la Resolución de Superintendencia N° 184-2012-SUNAT

B.2. Donaciones a favor de dependencias del Sector Público Nacional

De acuerdo con el inciso x) del artículo 37º de la LIR, son deducibles las donaciones a favor de las dependencias del Sector Público Nacional⁴².

Al respecto, el numeral 2.1 del inciso s) del artículo 21º del Reglamento de la LIR, ha dispuesto que las entidades y dependencias del Sector Público Nacional son aquellas comprendidas en el numeral a) del artículo 18º de la LIR.

Por su parte, el numeral a) del artículo 18º mencionado dispone que el Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado, no es sujeto pasivo del IR. El Reglamento de la Ley del IR, precisa que esta definición de “Sector Público Nacional” alcanza a las siguientes entidades:

- El Gobierno Central.
- Los Gobiernos Regionales.
- Los Gobiernos Locales.
- Las Instituciones Públicas sectorialmente agrupadas o no.
- Las Sociedades de Beneficencia Pública.
- Los Organismos Descentralizados Autónomos.

En ese sentido, las donaciones a favor de entidades y dependencias públicas con fines de conservación o de protección de áreas naturales protegidas o, por ejemplo, áreas de conservación regional, sí serían deducibles. En esa línea, una donación realizada a favor del Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas (SERNANP), con fines de garantizar el sostenimiento de determinadas reservas naturales, sí sería deducible.



42 También están comprendidas las organizaciones u organismos internacionales acreditados ante el Estado Peruano.

C. Deducción de gastos por concepto de donaciones que las personas naturales realizan a favor de entidades sin fines de lucro y dependencias del Sector Público Nacional

El inciso b) del artículo 49^o de la LIR contiene un beneficio idéntico al desarrollado en el punto anterior, con la única diferencia de que el sujeto beneficiado con la deducción del importe donado ya no es una empresa, sino una persona natural.

En aplicación del análisis anterior, se puede concluir que las donaciones a entidades con fines de conservación difícilmente podrán ser utilizadas como gasto deducible por las personas naturales donantes. Ello, debido a que estas entidades se encuentran imposibilitadas de obtener la calificación exigida por la LIR.

Es importante precisar que en el caso de las donaciones a favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, para fines de conservación de la biodiversidad o protección de las áreas naturales protegidas, las personas naturales sí podrían deducir el valor donado⁴³.

D. Deducción de gastos de conservación en el marco de las políticas de responsabilidad social empresarial

Estamos frente a un supuesto distinto a los gastos por donaciones destinadas en favor de la conservación de la biodiversidad. En este caso, las empresas invierten directamente en conservación, ya sea utilizando a su propio personal, asumiendo el riesgo inherente a estas actividades y solicitando las autorizaciones pertinentes a la entidad ambiental competente (como el reconocimiento de un de ACP); o delegando estas labores en terceros, como empresas, asociaciones o personas naturales, a cambio de una contraprestación. En ambos casos, la empresa es la titular del instrumento de conservación de la biodiversidad.

También estamos ante un supuesto distinto a los gastos de conservación que podrían incluirse como parte de los instrumentos de gestión ambiental que la empresa se encuentra en obligación de elaborar, como el Estudio de Impacto Ambiental⁴⁴. De igual manera, no es un gasto con carácter resarcitorio o que busque compensar un incumplimiento de las normas ambientales, o una afectación directa al medio ambiente.

La peculiaridad de este gasto en conservación es que no existe una norma que obligue a realizar estas actividades, ni que sancione su inobservancia. Es una inversión voluntaria de las empresas en conservación⁴⁵, es decir, no estamos ante una obligación legal o un procedimiento administrativo⁴⁶. Otro elemento distintivo es que no es una inversión social en términos latos o generales. Estamos, más bien, frente a una inversión que forma parte de una política empresarial institucional y coordinada, circunscrita a un contexto geográfico, económico y social determinado: los gastos de responsabilidad social empresarial.

El carácter social o la voluntariedad de estas inversiones no implican la ausencia de interés empresarial alguno. No son meros desprendimientos, donaciones con carácter filantrópico o liberalidades en los términos del inciso d) del artículo 44^o de la LIR⁴⁷. Por el contrario, mediante estos instrumentos socioeconómicos o ambientales las empresas buscan facilitar su relación con la comunidad, generar un clima de confianza, reducir la conflictividad social inherente al tipo de actividad económica que realizan y, en general, garantizar el desarrollo continuo y normal de sus unidades productivas. También, buscan fortalecer

43 La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la suma de la renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera, del donante.

44 Conforme a lo dispuesto por el artículo 25^o del Reglamento de la Ley N° 27446, Ley del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), aprobado por Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, el MINAM, en coordinación con las autoridades competentes, aprueba los criterios y metodologías para evaluar, conservar y valorar el patrimonio natural de la Nación, los cuales comprenden los recursos naturales, los componentes de la diversidad biológica a nivel de genes, especies y ecosistemas, así como los servicios ambientales que prestan. Dichos criterios y metodologías son de carácter obligatorio para toda valoración oficial del Patrimonio Natural. Los criterios y metodologías que apruebe el MINAM serán tomados en cuenta para la aprobación de los Estudios Ambientales del SEIA, debiendo cada autoridad competente a cargo de la evaluación de estudios ambientales, requerir su aplicación, sin perjuicio de su potestad para disponer, según el caso lo amerite, la aplicación de otras metodologías y criterios sustentados técnicamente.

45 En algunos casos nace también como parte de un acuerdo entre las empresas y las comunidades nativas o campesinas, centros poblados, distritos, provincias o zonas de influencia a sus unidades productivas.

46 PULGAR-VIDAL, Manuel. "Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos". En: Derecho PUCP. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 64, 2010, pág. 16.

47 Conforme a lo dispuesto en este inciso, no son deducibles las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad o en especie, con la excepción de lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37^o de la LIR.

su imagen corporativa frente a potenciales inversionistas, en vista de que la problemática ambiental o la conflictividad social podrían evidenciar inconvenientes en cuanto al rendimiento o retorno de las inversiones.

En el fondo persiguen objetivos empresariales asociados con la generación de renta y el mantenimiento de las condiciones que permitan desarrollar sus actividades comerciales. En el caso específico de nuestro país, estos gastos tienen por objeto principalmente la reducción de conflictividad social que afecta la estabilidad productiva de las empresas. El propio TC ha reconocido que el normal desarrollo de las actividades económicas de las empresas no solo depende del orden que desde el Estado se pueda garantizar, sino también de la propia acción de las empresas, las que tendrán que cumplir un rol protagónico y comunicativo a través de sus políticas de responsabilidad social⁴⁸.

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 001-2012-PI/TC del 17 de abril de 2012, el TC ha delimitado el contenido de este criterio, a la luz de las exigencias ambientales:

“...la finalidad de lucro de la empresa debe ir acompañada de una estrategia previsor del impacto ambiental, y así prevenir conflictos sociales. Y es que 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 o sociales, se habrá cumplido seguramente con la finalidad de lucro; sin embargo, a un costo que el Estado y la sociedad no están dispuestos a soportar.

Para ello, las empresas deben de internalizar ciertos costos que le permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales. Ello, recae en principio en la esfera de la empresa, la que debido a su experiencia debe tomar en consideración posibles tensiones con la población de las áreas aledañas. En tal sentido, estas deberían tratar de evitar medidas aisladas y optar por medidas dirigidas a solucionar y prevenir los verdaderos problemas de la comunidad.” (El subrayado es nuestro).

Cabe señalar, por su parte, que en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC del 1 de abril de 2004, el TC ha determinado en qué términos debe materializarse la responsabilidad social empresarial respecto al ambiente:

“En el caso del medio ambiente, la responsabilidad social [empresarial] 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.” (El subrayado es nuestro).

Como se advierte, las inversiones en conservación de la biodiversidad califican dentro de la definición de gastos de responsabilidad social empresarial. Ahora bien, desde la perspectiva del IR, para que estas erogaciones o inversiones en conservación califiquen como gastos deducibles, deben enmarcarse con las disposiciones contempladas en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, que condicionan la deducibilidad del gasto al cumplimiento de las siguientes condiciones: (i) producir renta, y (ii) mantener la fuente productora de riqueza. Vale decir, debe existir una relación de causalidad inequívoca entre los gastos producidos y la generación de renta gravada, o el mantenimiento de la fuente de esta. El artículo 37° de la LIR regula precisamente un elemento determinante en la deducibilidad de los gastos:

“...un principio general de cumplimiento obligatorio es el denominado principio de causalidad, conforme al que existe la necesidad de que los egresos (denominados también como erogaciones) tengan relación con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma, incluso, aquellos que, de manera potencial, posibilitan incrementar los ingresos en la realización de actividades gravadas, aunque no se logre conseguirlo.”⁴⁹

En ese sentido, todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de la fuente productora de riqueza. No obstante, esta relación es de carácter amplio, es decir, “...se posibilita la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo mediato e indirecto⁵⁰”. Esta interpretación ha sido confirmada por el TF en las Resoluciones N° 9013-3-2007, 4807-1-2006 y 710-2-1999. Este carácter amplio también comprende a los gastos que virtual o potencialmente podrían generar renta, sin que sea indispensable la ma-

48 Véase el Fundamento 25 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03343-2007-PA/TC del 19 de febrero de 2009

49 DURÁN, Luis. “Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial”. En: Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 07, 2009, pág. 16.

50 DURÁN, Luis y MEJÍA, Marco. “El Principio de Causalidad para la deducción de gastos en el IR empresarial”. En: Análisis Tributario, AELE, N° 314, Marzo 2014, pág. 18.

terialización del ingreso. En ese sentido se ha pronunciado el TF en la Resoluciones N° 10167-2-2007 y 4971-1-2006, donde ha señalado que está permitida la deducción de los gastos que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio (como los gastos de investigación, desarrollo o preoperativos asociados a la expansión de las actividades de las empresas), sin que dicha deducción se encuentre condicionada a la efectiva generación de ingreso, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Ese criterio ha sido adoptado también en la Resolución N° 3942-5-2005 del 24 de junio de 2005. En esta resolución, el TF señaló que procede considerar como gasto deducible la inversión en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive si estas fueron infructuosas. De igual manera, en la Resolución N° 5355-1-2002 se ha precisado lo siguiente:

“Los gastos correspondientes a un estudio arquitectónico en que incurre una Compañía para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante a fin de ampliar sus oficinas, son deducibles del Impuesto a la Renta, aun así posteriormente se deje sin efecto el referido proyecto, en función al principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la LIR”. (El subrayado es nuestro).

Se debe tener presente que los gastos de responsabilidad social son gastos potenciales y mediatos, en la medida que no aseguran directamente la generación de renta. Buscan contribuir a una cultura de confianza, paz e interacción social entre la empresa y las comunidades geográficas que residen en su zona influencia, de manera tal que su desarrollo productivo no se vea alterado y su inversión se desenvuelva en un ambiente de estabilidad y predictibilidad. Esta estabilidad, a su vez, le permitirá producir renta. Por ello, la relación causal es indirecta y de carácter potencial: la inversión en conservación no genera renta inmediata a las empresas, pero sí mejora las condiciones económicas, sociales y ambientales mínimas que son necesarias e indispensables para producirla.

Es importante precisar que la deducción de los gastos de responsabilidad social está supeditada al cumplimiento de determinados elementos objetivos: no deben ser gastos sociales genéricos, sino circunscritos a una zona predeterminada y adyacente a las áreas de producción de las empresas. Deben ser gastos razonables y proporcionales, en relación con los ingresos de las empresas⁵¹. Por otro lado, tienen que ser fehacientes, vale decir, deben encontrarse debidamente acreditados (con actas de entrega de bienes, comprobantes de pago, contratos, entre otros), formar parte de una política corporativa aprobada por los órganos competentes de la Compañía (como el Directorio) y en plena implementación.

En el marco de la línea jurisprudencial que el propio TF ha trazado en relación a los gastos indirectos o mediatos, la inversión en responsabilidad social empresarial (como en conservación de la diversidad) debería ser deducible para efectos de la determinación del IR. Sin embargo, la Administración Tributaria se ha mostrado renuente a aceptar la deducción de este tipo de gastos, al considerar que son liberalidades, donaciones desinteresadas o cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe⁵². Para esos efectos, ha sustentado su posición en jurisprudencia del TF ad hoc.

Por su parte, el TF no ha tenido una línea jurisprudencial uniforme en relación a los gastos de responsabilidad social empresarial. Si bien, en los últimos años, se ha venido consolidando jurisprudencialmente el criterio de que los gastos de responsabilidad social son deducibles en la determinación del IR, estos pronunciamientos no constituyen precedentes de observancia obligatoria⁵³ y están condicionados por las particularidades empresariales del caso en concreto que han resuelto.

Un ejemplo de ello es la Resolución N° 01424-5-2005 del 04 de marzo de 2005, por medio de la cual el TF ha admitido que las inversiones de responsabilidad social empresarial destinadas al cuidado y el mantenimiento ambiental de tierras agrícolas, pueden ser causales, por encontrarse vinculadas al giro del negocio de la empresa⁵⁴:

51 Conforme a lo dispuesto por el párrafo final del artículo 37° de la LIR.

52 Para tal efecto, la SUNAT se remite a la definición de liberalidades desarrollada por el Tribunal Fiscal en distinta jurisprudencia, como la Resolución N° 2675-5-2007

53 De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 154° del CT, las resoluciones del TF que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas para dirimir jerarquías de normas, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el TF señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

54 No obstante este criterio, en la Resolución referida el TF confirmó la posición de SUNAT de desconocer la deducción del gasto, debido a que la empresa no probó adecuadamente que los bienes comprados se destinaron para los fines de responsabilidad empresarial.

“Que mediante el Requerimiento N° 0052061 la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación respectiva, entre otras, las facturas emitidas por la compra de insumos agrícolas, a lo que en respuesta la recurrente señaló que tenían por objeto la conservación del medio ambiente en la comunidad de Caravelí, habiendo precisado en su apelación que la adquisición de dichos insumos fue realizada para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sombrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las personas que viven alrededor de ella... Que al respecto debe señalarse que... es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal”. (El subrayado es nuestro).

Aun cuando el criterio precedente debería ser utilizado para sustentar la deducción de gastos de responsabilidad social en otros sectores económicos (hidrocarburos, sector forestal, gas, infraestructura), la resolución restringe el criterio jurisprudencial exclusivamente al ámbito especial de la actividad minera. Tampoco queda claro si es que estamos frente a un gasto de responsabilidad social empresarial o ante un gasto de remediación ambiental por la contaminación ambiental generada directamente por las propias actividades comerciales de la empresa.

Asimismo, en la Resolución N° 016591-3-2010⁵⁵ del 17 de diciembre de 2010, el TF ha aceptado la deducción de gastos relativos a la entrega de bienes (medicinas, juguetes, gasolina, ropa, entre otros), por parte de una empresa del sector hidrocarburos a favor de las comunidades nativas adyacentes a sus unidades de explotación, con el objeto de reducir la conflictividad social:

“De la revisión del cuadro contenido en el citado anexo y de lo actuado en la fiscalización se observa que los gastos reparados corresponden a bienes y servicios que fueron adquiridos o contratados a fin de ser otorgados o prestados a las comunidades nativas próximas a los yacimientos de la recurrente, especialmente al Lote 88... Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a 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 de conflicto... Que, asimismo, cabe precisar que a diferencia de otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal citados por la Administración, en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que pertenecen a las comunidades nativas involucradas en los conflictos sociales, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de mantener el normal desarrollo de sus actividades en los pozos o yacimientos.” (El subrayado es nuestro).

No obstante, al igual que la jurisprudencia antes glosada, en esta resolución el TF atiende más a las características coyunturales que suscitaron el gasto, que al destino de la inversión. Una lectura restrictiva del criterio mencionado podría llevar a concluir que sólo son procedentes los gastos de responsabilidad social cuando el contexto sociopolítico lo amerita, esto es, cuando está probada la existencia de conflictividad social o su inminencia. De ser así, estarían excluidos de la deducción aquellos gastos de responsabilidad social con carácter preventivo en zonas donde no existen conflictos sociales, precisamente porque se busca evitarlos en un futuro próximo.

Este criterio interpretativo también ha sido aplicado por el TF en la Resolución N° 1153-5-2003, para aceptar la deducción de gastos de seguridad policial por la presencia latente de comandos territoristas en los yacimientos de la empresa minera.

Otro criterio importante ha sido desarrollado en la Resolución N° 21908-4-2011 del 28 de diciembre de 2011. Es el caso de una empresa del sector hidrocarburos que incurrió en gastos por concepto de la adquisición de víveres, agua y medicinas, para destinarlos a una comunidad nativa afectada por un derrame de petróleo dentro de su jurisdicción, originado por una de sus barcas transportadoras. Para el TF, estos gastos son deducibles por estar dirigidos a compensar el daño causado:

55 Criterio reiterado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03544-3-2014 y 04754-3-2014

“Los gastos efectuados por la recurrente tuvieron como propósito específico resarcir los daños causados por el derrame de crudo en las aguas del Río Marañón ocasionado por el hundimiento de la barcaza A/F 346 contratada por la recurrente para el transporte de petróleo de su propiedad, conforme se ha expuesto precedentemente, aliviando, a través de la entrega de agua, víveres y medicinas, la imposibilidad de las poblaciones afectadas de las comunidades ribereñas del mencionado río (sic), del consumo de sus aguas y de sus productos hidrobiológicos, conforme lo advierte el Informe del Ministerio de Energía y Minas; habida cuenta de la responsabilidad que le correspondía en el mencionado derrame de crudo... Que de acuerdo con lo expuesto se encuentra acreditada en el caso de autos la relación de causalidad entre los gastos realizados y el mantenimiento de la fuente, por lo que procede declarar fundada la apelación en el extremo del presente reparo”. (El subrayado es nuestro).

No estamos, pues, ante un supuesto de responsabilidad social empresarial, sino ante un gasto con fines resarcitorios o compensatorios que busca neutralizar el daño causado a la comunidad y al ambiente. Esta diferencia es fundamental para entender la naturaleza de las inversiones en conservación. Los gastos en conservación, al igual que los gastos de responsabilidad social empresarial, no están destinados a compensar una afectación concreta al medio ambiente, ni a paliar una afectación directa generada por la actividad económica o extractiva de las empresas. Son gastos voluntarios que tienen por objeto beneficiar a las comunidades adyacentes o contiguas a las zonas de producción, para obtener una licencia social que posibilite la continuidad de sus actividades económicas; a diferencia de los gastos asumidos para cumplir con las normas ambientales, o con el fin de graduar las sanciones impuestas por la entidad sancionadora del sector ambiental.

Posiblemente la Resolución N° 18397-10-2013 del 11 de diciembre de 2013, tenga un criterio más acorde con la definición de la responsabilidad social. En esta resolución, la SUNAT cuestionó los gastos asumidos por una empresa del sector minero con el objeto de cumplir con un convenio marco suscrito con la Municipalidad Provincial adscrita a su zona de influencia, con participación del Ministerio de Energía y Minas. Entre las obligaciones que la empresa debía asumir estaba la ejecución de proyectos y/o construcciones de infraestructura pública para el desarrollo sostenible de esta provincia, así como el desarrollo de programas y proyectos de carácter educativo, cultural, deportivo, productivo, social y ambiental.

Para el TF, acepta la deducción del gasto sobre la base del siguiente criterio:

“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– 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 concesión...Que de lo expuesto se tiene que los gastos efectuados por concepto de responsabilidad social corporativa no constituyen meros actos de liberalidad, sino, por el contrario, instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos, y también de la respectiva fuente productora y, en este sentido, tales erogaciones, debidamente acreditadas y sustentadas, se realizan en cumplimiento del compromiso asumido por el concesionario respecto del Estado que representa a la Nación, lo que se enmarca claramente dentro del principio de causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.” (El subrayado es nuestro).

Si bien esta Resolución representa un gran avance en cuanto a la deducción de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial, confusamente el TF supedita la deducción mencionada a la existencia de una obligación de índole legal o contractual. De ese modo, el TF sin mayor claridad señala que los gastos de responsabilidad social no son donaciones sino que “...surgen en virtud de una obligación asumida con motivo del otorgamiento de la concesión”. También señala que la obligación debe constar en el correspondiente contrato. Nos preguntamos entonces: ¿si el gasto por responsabilidad social no nace en virtud de un mandato legal o contractual, sino por la voluntad misma de las empresas, para aceptar su deducción es correcto exigir que se encuentre sustentado en un convenio o contrato?

Por otro lado, si bien consideramos que la posición del TF podría ser transversal a otros sectores, como el sector eléctrico o petrolero, es importante precisar que este criterio responde directamente a las necesidades del sector minero. El propio TF fundamenta su resolución en base de la aplicación de normas sectoriales del ámbito minero, como lo dispuesto por el artículo 17° del Reglamento de Procedimientos Mineros, aprobado por Decreto Supremo N° 018-92-EM, que establece, entre otros, el compromiso del concesionario minero de realizar las actividades mineras en el marco de la política ambiental del Estado, en su interdependencia con el entorno social, buscando la gestión social y ambiental con excelencia y el uso y manejo responsable de los recursos naturales para impulsar el desarrollo sostenible.

Como se puede advertir, la jurisprudencia “favorable” a los gastos o inversiones en responsabilidad social empresarial presenta particularidades legales u obedece a los requerimientos concretos de los supuestos de hecho planteados en cada caso. Si bien los criterios interpretativos del TF pueden ser utilizados en otros gastos similares de distintos sectores económicos, no es posible extraer disposiciones de carácter general que aseguren una aplicación predictiva, continua y no sujeta a discrecionalidad por parte de los entes fiscales. Esto se agrava si se considera que existe jurisprudencia reiterada del TF que no admite la deducción de estos gastos.

Es el caso de la Resolución N° 01932-5-2004 del 31 de marzo de 2004. Para el TF, los gastos de mejoramiento de carreteras son deducibles si: (i) se prueba el beneficio directo e inmediato que origina en las empresas (por ejemplo, para efectos del transporte de los bienes que comercializa), (ii) no se trata de una obra en beneficio de la comunidad a cargo del Estado, (iii) existe la obligación de la empresa para asumir tales gastos, y (iv) tienen un carácter extraordinario e indispensable. Como se puede advertir, en aplicación de esta jurisprudencia, el TF no estaría en posibilidad de aceptar la deducción de gastos de responsabilidad social empresarial, por ser voluntarios y estar dirigidos a generar un beneficio a favor de la comunidad. Este criterio ha sido revalidado en las Resoluciones N° 09478-1-2013, 013558-3-2009, 04807-1-2006 y 05732-5-2003 del 7 de junio de 2013, del 16 de diciembre de 2009, 5 de setiembre de 2006 y 10 de octubre de 2003 respectivamente, para efectos de establecer si los gastos de asfaltado de carretera son deducibles. En el caso de la Resolución N° 013558-3-2009, el TF no acepto la deducción del gasto, porque ya existiría una autoridad competente obligada a efectuar la obra, y porque no se acreditó el beneficio obtenido por las empresas.

De la misma manera, en la Resolución N° 07263-1-2004 del 24 de setiembre de 2004, el TF ha precisado que no son deducibles los gastos destinados al mantenimiento de sistemas hidráulicos para la regulación de energía eléctrica en favor de la comunidad adscrita a la zona de influencia de una empresa eléctrica, en tanto que dicha obligación era competencia de una entidad pública⁵⁶.

En consecuencia, si bien teóricamente los gastos de responsabilidad social empresarial, como los gastos de conservación, son deducibles, la línea jurisprudencial TF no garantiza la deducción ni la aplicación de sus criterios más favorables a otros sectores económicos o a otros supuestos de hecho. Esto origina que no haya seguridad en torno al tratamiento tributario aplicable a las inversiones en conservación, vale decir, no existe un incentivo efectivo para canalizar inversiones en empresariales en conservación de la biodiversidad.

E. Depreciación de activos en las explotaciones forestales

La LIR solo admite la depreciación o el reconocimiento de la pérdida de valor en el tiempo de edificios o construcciones, por regla general. En las explotaciones forestales y la plantación de productos agrícolas de carácter no es posible depreciar este tipo de bienes, ya que su principal activo lo constituye el suelo o el terreno, por lo que la LIR ha dispuesto una excepción a dicha regla permitiendo el reconocimiento del agotamiento sufrido por el terreno.⁵⁷

De ese modo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42° de la LIR, en las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente que den lugar a la depreciación del valor del inmueble o a la reducción de su rendimiento económico, se admitirá una depreciación del costo de adquisición, calculada en proporción al agotamiento sufrido. A solicitud del interesado, la SUNAT podrá autorizar la aplicación de otros sistemas de depreciación referidos al valor del bien agotable, en tanto sean técnicamente justificables.

Si bien, esta depreciación podría ser aplicada en el marco de algunas de las actividades a favor de la conservación de la biodiversidad, ello sólo sería posible en la medida que la explotación forestal garantice el uso sostenible de la diversidad biológica.

56 Criterio confirmado por la Resolución N° 03753-1-2006 y 03718-1-2006 del 11 y 7 de julio de 2006 respectivamente. No obstante, ha sido revocado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República. El TF en la Resolución N° 09888-3-2009 aplicó esta sentencia.

57 Esto ha sido reconocido por la propia SUNAT en el Informe N° 10-2012-SUNAT/4B0000 del 23 de febrero de 2012.

1.2. IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS

El Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) se aplica a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del IR. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior.

Son sujetos del Impuesto Temporal a los Activos Netos, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del IR, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Según lo dispuesto por el inciso g) del artículo 3° de la Ley del ITAN, se encuentran exoneradas del ITAN, las entidades inafectas o exoneradas del IR a que se refieren los artículos 18° y 19° de la LIR, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del IR de manera expresa.

En ese sentido, la Ley del ITAN exonera de este impuesto a los sujetos que, a su vez, se encuentran inafectos o exonerados del IR.

Al respecto, se debe precisar las asociaciones sin fines de lucro que realizan actividades de conservación no se encontrarían dentro de la exoneración prevista por el inciso b) del artículo 19° de la LIR, ya que como vimos, no se ha contemplado el fin ambiental (y específicamente el fin de conservación de la biodiversidad) como uno de los fines que deben tener tales asociaciones para encontrarse exoneradas del IR.

Adicionalmente, en ninguna otra norma se ha previsto una exoneración subjetiva del IR a favor de estas actividades, por lo que la exoneración del ITAN no les resultaría de aplicación.

1.3. IMPUESTO PREDIAL⁵⁸

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso i) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal, las concesiones en predios forestales del Estado dedicados al aprovechamiento forestal y de fauna silvestre y en las plantaciones forestales se encuentran inafectas del Impuesto Predial.

Este beneficio es aplicable para modalidades específicas de conservación, como es el caso de las concesiones para productos forestales diferentes a la madera o concesiones para ecoturismo. No obstante, no resultaría de aplicación para modalidades de conservación que se realicen en predios privados o dentro de los territorios de comunidades nativas o campesinas, como Áreas de Conservación Privadas.

1.4. IMPUESTO DE ALCABALA⁵⁹

La Ley de Tributación Municipal no ha contemplado ningún beneficio que podría servir para promover las actividades de conservación de la diversidad biológica, para efectos del Impuesto de Alcabala.

58 Este impuesto se encuentra regulado en el Capítulo I de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Legislativo N° 776, cuyo TUO ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

59 Este impuesto se encuentra regulado en el Capítulo II de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Legislativo N° 776, cuyo TUO ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

2

REGÍMEN DE PROMOCIÓN ESPECIAL

2.1. LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN PRIVADA EN REFORESTACIÓN Y AGROFORESTERÍA, LEY N° 28852

Ámbito de aplicación:

Este régimen es aplicable a las actividades de reforestación con plantaciones forestales, agroforestería y a los servicios ambientales. Por actividades de reforestación y agroforestería, la Ley N° 28852 entiende a los cultivos ubicados en tierras sin cubierta boscosa⁶⁰, con capacidad de uso mayor forestal, sean de propiedad privada o adjudicadas en concesión por el Estado, que constituyen agronegocios forestales.

En el caso específico de las tierras adjudicadas en concesión por el Estado, sólo podrán acceder al régimen aquellas concesiones que no superen las diez mil (10,000) hectáreas y que se destinen exclusivamente a las actividades de agroforestería y de reforestación.

También están incluidas las actividades de reforestación con plantaciones forestales, agroforestería y servicios ambientales que se realicen dentro del territorio de las Comunidades Campesinas y Nativas.

Beneficios tributarios comprendidos:

Para efectos de determinar cuáles son beneficios tributarios aplicables a este régimen, la Ley N° 28852 se remite a los beneficios tributarios contemplados en las siguientes normas: (i) el Decreto Legislativo N° 662, que otorga un régimen de estabilidad jurídica a las inversiones extranjeras mediante el reconocimiento de ciertas garantías, (ii) el Decreto Legislativo N° 757, que aprueba la Ley Marco para el crecimiento de la Inversión Privada; y (iii) la Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario.

Vale decir, los beneficios tributarios contemplados en el presente régimen son:

- Estabilidad del régimen tributario aplicable al momento de la suscripción del Convenio de Estabilidad Jurídica correspondiente⁶¹.

⁶⁰ Este régimen excluye expresamente a las actividades de reforestación y agroforestería que se realice en las áreas otorgadas a las concesiones forestales de bosques de producción reguladas por la Ley N° 27308, Ley Forestal y de Fauna Silvestre.

⁶¹ Se estabiliza, entre otros, el IR a cargo de la empresa receptora de la inversión y el IR que afecta las utilidades que se atribuyan y/o los dividendos que se distribuyan a favor del inversionista extranjero.

- > La aplicación de una tasa menor del IR sobre las rentas empresariales que se generen. Esta tasa es del 15%.
- > Recuperación acelerada del valor del capital invertido (depreciación acelerada) a razón del 20% anual⁶². Vale decir, la inversión en capital, como maquinarias o inmuebles, puede recuperarse fiscalmente en 5 años bajo este régimen.
- > Devolución del IGV pagado por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción⁶³. Este beneficio se encuentra circunscrito a las empresas en etapa preproductiva (esta etapa no podrá exceder los 5 años).

Es importante precisar que, conforme a lo dispuesto por el artículo 3º de la Ley N° 28552, para aplicar los beneficios tributarios contemplados en la Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, se deberá entender a las actividades de reforestación como cultivos. De esa manera, conforme a lo dispuesto por el artículo 2º del Reglamento de la Ley N° 27360, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2002-AG, se entenderá que el beneficiario realiza principalmente la actividad de cultivo (o reforestación, en nuestro caso) cuando los ingresos netos por otras actividades no comprendidas en los beneficios establecidos por la Ley N° 27360, se presuma que no superarán en conjunto, el veinte por ciento (20%) del total de sus ingresos netos anuales proyectados.

Utilidad para promover conservación de la biodiversidad:

Este régimen sólo beneficia a las actividades de reforestación y agroforestería, y a los servicios ambientales. No se encuentran incluidas otras actividades que repercuten en la conservación de la biodiversidad, como el ecoturismo. Del mismo modo, únicamente se promociona la inversión directa en actividades de reforestación, agroforestería y servicios ambientales, de modo tal que, por ejemplo, las empresas que invierten en reforestación por medio de donaciones no obtendrían ningún tipo de beneficio fiscal en virtud de este régimen.

Es importante precisar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 29763, nueva Ley Forestal y de Fauna Silvestre, la Ley N° 28852 quedará derogada, con la excepción de las disposiciones asociadas a los beneficios tributarios. De la misma forma, quedarán derogados todos los requisitos actuales que se aplican a las actividades de reforestación y agroforestería para efectos del goce de los beneficios tributarios (como la delimitación a cultivos ubicados en tierras sin cubierta boscosa).

En ese sentido, con la vigencia de la nueva LFFS los beneficios tributarios contemplados en la Ley N° 28852 serán de aplicación a las siguientes actividades específicas: (i) las concesiones de forestación o agroforestación vigentes, hasta la fecha de caducidad de la concesión adjudicada, (ii) las actividades de reforestación o agroforestación que se realicen en tierras de propiedad privada o en el territorio de las Comunidades Nativas o Campesinas, independientemente de que tengan cubierta boscosa o no, y (iii) los servicios ambientales.

Adicionalmente, si bien la Ley N° 28852 ha derogado las concesiones forestales, los beneficios contemplados en este régimen podrían ser aplicados para las concesiones en áreas de dominio público contempladas en la Ley N° 29763, ya que el único límite legal para aplicar estos beneficios está dado por el artículo 1º de la Ley N° 28852, que establece como beneficiarias a las actividades de reforestación con plantaciones forestales, agroforestería y servicios ambientales. No obstante, este artículo no llega a delimitar el contenido de estas actividades, por lo que sería necesario que las mismas sean desarrolladas por el Reglamento de la Ley N° 29763, en línea con los beneficios tributarios que establece esta misma norma en su Tercera Disposición Complementaria Final.

62 De acuerdo a la Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, este beneficio se encuentra circunscrito a las inversiones en obras de infraestructura hidráulica y obras de riego. La Ley N° 28852 no ha delimitado qué bienes o inversiones se encuentran dentro del ámbito de este beneficio. Es importante tener presente que, a la fecha del presente informe, no se han publicado las disposiciones reglamentarias de la Ley N° 28852.

63 Este beneficio consiste en la devolución mediante Notas de Crédito Negociables, del IGV pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de insumos y bienes de capital, así como servicios y contratos de construcción, siempre que se utilicen directamente en la etapa preproductiva.

2.2. NUEVA LEY FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE, LEY N° 29763

Ámbito de aplicación:

Salvo algunas disposiciones específicas, la nueva LFFS no se encuentra vigente aun⁶⁴.

La nueva LFFS tiene por finalidad promover la conservación, la protección, el incremento y el uso sostenible del patrimonio forestal y de fauna silvestre dentro del territorio nacional, integrando su manejo con el mantenimiento y mejora de los servicios de los ecosistemas forestales y otros ecosistemas de vegetación silvestre, en armonía con el interés social, económico y ambiental de la Nación. También busca impulsar el desarrollo forestal, mejorar su competitividad, generar y acrecentar los recursos forestales y de fauna silvestre y su valor para la sociedad.

Beneficios tributarios comprendidos:

En estricto, de acuerdo con la Tercera Disposición Complementaria Final de la nueva LFFS, son aplicables a favor de las actividades de manejo y aprovechamiento forestal y de fauna silvestre, la política de incentivos tributarios y laborales que establece la Ley N° 27360 a favor de las actividades agrarias.

Los beneficios tributarios contemplados son:

- > La aplicación de una tasa menor del IR sobre las rentas empresariales que se generen. Esta tasa es del 15%.
- > Recuperación acelerada del valor del capital invertido (depreciación acelerada) a razón del 20% anual⁶⁵. Vale decir, la inversión en capital puede recuperarse fiscalmente en 5 años bajo este régimen.
- > Devolución del IGV pagado por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción⁶⁶. Este beneficio se encuentra circunscrito a las empresas en etapa preproductiva (esta etapa no podrá exceder los 5 años).

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Un primer problema que se advierte en el presente régimen es que las actividades beneficiadas (manejo y aprovechamiento forestal y de fauna silvestre) no se encuentran debidamente delimitadas. Las definiciones legales de manejo forestal y aprovechamiento contempladas en los artículos 3° y 44° de la nueva LFFS son bastante amplias y podrían comprender a distintas actividades complementarias. Es importante precisar que en aplicación del principio tributario de reserva de ley toda norma que regula beneficios tributarios debe delimitar, entre otros elementos esenciales, cuál es la actividad específica sobre la que recae el incentivo tributario y quién es el sujeto beneficiado. A su vez, cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del CT en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Este problema en torno a la delimitación de las actividades beneficiadas se agrava si se considera el texto de la Exposición de Motivos que sustentó la emisión de la LFFS:

64 De acuerdo con la Sexta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29703, esta norma entraría en vigencia al día siguiente de la publicación de su reglamento en el diario oficial El Peruano, con excepción de lo dispuesto en disposiciones específicas.

65 De acuerdo a la Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, este beneficio se encuentra circunscrito a las inversiones en obras de infraestructura hidráulica y obras de riego. La Ley N° 28852 no ha delimitado qué bienes o inversiones se encuentran dentro del ámbito de este beneficio. Es importante tener presente que, a la fecha del presente informe, no se han publicado las disposiciones reglamentarias de la Ley N° 28852.

66 Este beneficio consiste en la devolución mediante Notas de Crédito Negociables, del IGV pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de insumos y bienes de capital, así como servicios y contratos de construcción, siempre que se utilicen directamente en la etapa preproductiva.

“Asimismo, el proyecto de Ley presentado considera mantener el régimen promocional establecido en la Ley de Promoción de la Inversión Privada en Reforestación y Agroforestería, Ley No 28852 (cuya mayor parte de la cual sería derogada por la presente Ley) a las actividades de forestación, reforestación y servicios de los ecosistemas forestales manteniendo la vigencia del régimen promocional dispuesto en los Artículos 1° y 3° que considera “Aplicase a la inversión privada en las actividades comprendidas en el artículo 1 lo dispuesto en los Decretos Legislativos núms. 662 y 757, y la Ley N° 27360; y sus normas reglamentarias y modificatorias, en lo que les fuese aplicable, y sin perjuicio de lo establecido en la presente Ley.

Ello permitirá mantener el régimen promocional vigente frente a la derogatoria expresa de la Ley No 28852.⁶⁷ (El subrayado es nuestro)”

Como se puede apreciar, el Poder Ejecutivo buscó mantener el régimen promocional previsto en la Ley N° 28852. Sin embargo, no queda claro si el régimen promocional previsto en la nueva LFFS sigue asociado exclusivamente a las actividades específicas de reforestación, agroforestería u servicios ambientales (en cuyo caso cuando la nueva LFFS habla de beneficios tributarios a favor del manejo y aprovechamiento forestal y de fauna silvestre, debe entenderse en la medida que se “ciñan” a la reforestación, agroforestería o servicios ambientales), o incluye otro tipo de actividades más generales, en línea con el objeto mismo de la nueva LFFS.

Consideramos que la nueva LFFS ha contemplado una regulación tributaria propia, distinta de la prevista en la Ley N° 28852, buscando beneficiar a una diversidad de actividades de forestales y de fauna Silvestre (entre principales y conexas). En primer lugar, porque la nueva LFFS tiene por finalidad la promoción de la conservación, la protección, el incremento y el uso sostenible del patrimonio forestal y de fauna silvestre dentro del territorio nacional, integrando su manejo con el mantenimiento y mejora de los servicios de los ecosistemas forestales y otros ecosistemas de vegetación silvestre, en armonía con el interés social, económico y ambiental de la Nación; así como impulsar el desarrollo forestal, mejorar su competitividad, generar y acrecentar los recursos forestales y de fauna silvestre y su valor para la sociedad⁶⁸.

A su vez, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 9 del artículo 2° del Título Preliminar de la nueva LFFS, el Estado prioriza la evaluación y valoración del patrimonio forestal y de fauna silvestre de la Nación y la inclusión de la valoración en las cuentas nacionales, la promoción de esquemas de pago o compensación por los bienes y servicios de los ecosistemas forestales y otros ecosistemas de vegetación silvestre, así como otros instrumentos económicos y financieros en beneficio de la gestión del patrimonio.

Por otro lado, si la propia nueva LFFS en su Única Disposición Complementaria Modificatoria deroga a la Ley N° 28852, con excepción de los beneficios tributarios a favor de la reforestación, agroforestería y los servicios ambientales, los cuales se mantendrán vigentes, qué sentido tendría incorporar una disposición de promoción adicional para confirmar la vigencia de tales beneficios que ya se encuentra expresamente reconocida en la misma norma⁶⁹.

Adicionalmente a ello, el Reglamento de la nueva LFFS deberá delimitar el contenido de los beneficios contemplados en el presente régimen, incluyendo los procedimientos y trámites que deberá seguir el contribuyente para acogerse a este régimen. Por sus particularidades y debido a las diferencias inherentes a estas actividades, no es posible extrapolar la regulación reglamentaria del régimen agrario a las actividades forestales, para efectos de viabilizar los incentivos tributarios a otorgar. Ya existe un antecedente legal que pone de relieve este problema: la Ley N° 28852 que promovía actividades como la reforestación y la agroforestería. Esta ley no tenía un correlato reglamentario que definiera en términos operativos y procedimentales qué debía hacer el contribuyente para gozar de los beneficios tributarios contemplados. El problema se acentuaba si se considera que, al igual que en la nueva LFFS, la Ley N° 28852 no definía expresamente qué instrumentos tributarios ad hoc se emplearían para promocionar la agroforestería y la reforestación, sino que se remitía íntegramente a los beneficios contemplados en otras normas promocionales (como la Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario); situación que dificultaba de sobremano la operatividad de los beneficios tributarios a aplicar, si se considera que las normas tributarias promocionales se encuentran especialmente determinadas por la particularidad y el contexto económico concreto de las actividades que buscan fomentar (como el tipo de inversión pretendido, la entidad competente para otorgar autorizaciones,

67 Página 33 del Proyecto de Ley N° 4141-2009-PE, Ley Forestal y de Fauna Silvestre, presentado por el Poder Ejecutivo el 22 de junio de 2010.

68 De acuerdo con el artículo 1° de la nueva LFFS.

69 Evidentemente, hay un problema de técnica jurídica con la incorporación de los beneficios tributarios en la nueva LFFS, ya que no se ha utilizado una disposición corriente, sino una Disposición Complementaria Final, concebida para regular materias complementarias y coyunturales a las del articulado principal.

o los requisitos para acogerse al régimen, entre otros supuestos). Por ejemplo, de acuerdo a la Ley N° 27360, para gozar de la depreciación acelerada y la devolución anticipada del IGV en la etapa preoperativa, los contribuyentes deberían recibir la validación de sus programas de inversión por parte del Ministerio de Agricultura, una entidad que no tiene la competencia ni el componente técnico adecuado para aprobar inversiones en materia de reforestación y agroforestería (Ley N° 28852) o en actividades en materia forestal y aprovechamiento de la fauna silvestre (LFFS).

En esa misma línea, haría falta que el Reglamento de la nueva LFFS precise el alcance del beneficio tributario relativo a la depreciación acelerada, ya que la Ley N° 27360 limita este beneficio exclusivamente a las obras de riego y de infraestructura hidráulica, de modo tal que este beneficio sólo podría alcanzar a las actividades agroforestales, a las plantaciones forestales, u otras donde el factor determinante es la producción agrícola.

Por último, la nueva LFFS promociona la inversión directa en actividades de conservación. No se encuentran incluidos dentro del ámbito de tales incentivos los sujetos que realizan inversión indirecta, a través de donaciones o de la constitución de fideicomisos, por ejemplo.



2.3. LEY QUE APRUEBA LAS NORMAS DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO, LEY N° 27360

Ámbito de aplicación:

Están comprendidas en los alcances de este régimen las personas naturales o jurídicas que desarrollen cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal. También se encuentran comprendidas las personas naturales o jurídicas que realicen actividad agroindustrial, siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y la Provincia Constitucional del Callao. No están incluidas las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza. Tampoco la industria forestal.

Beneficios tributarios comprendidos:

Los beneficios tributarios aplicables a este régimen son los siguientes:

- > Tasa menor del IR aplicable a las rentas empresariales (15%).
- > Recuperación acelerada del valor del capital invertido (depreciación acelerada) a razón del 20% anual. Este beneficio se encuentra previsto únicamente para las inversiones en obras de infraestructura hidráulica (construcciones y edificaciones destinadas a la irrigación y/o drenaje de tierras con la finalidad de habilitarlas y/o mejorarlas para el cultivo y/o crianza) y obras de riego (sistemas de irrigación implementado para la utilización de las aguas, con o sin equipo, con la finalidad de habilitar y/o mejorar tierras destinadas a la actividad de cultivo y/o crianza).
- > Devolución del IGV pagado por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción⁷⁰. Este beneficio se encuentra circunscrito a las empresas en etapa preproductiva (esta etapa no podrá exceder los 5 años).

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

En principio, mucha de la actividad agroindustrial que promueve este régimen sería incompatible con la conservación de la diversidad biológica, más aún si se considera que este régimen impulsa la inversión privada en obras de infraestructura agraria que podrían afectarla (como sistemas de irrigación o de drenaje en zonas adyacentes a los campos de cultivo). Es posible pensar en situaciones en las que este régimen podría ser utilizado por los titulares de ACP; sin embargo, sólo sería viable en la medida que las labores de cultivo y crianza se enmarquen dentro de la utilización sostenible de la flora y fauna silvestre, lo que no se desprende de la Ley N° 27360.

⁷⁰ Este beneficio consiste en la devolución mediante Notas de Crédito Negociables, del IGV pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de insumos y bienes de capital, así como servicios y contratos de construcción, siempre que se utilicen directamente en la etapa preproductiva.

2.4. RÉGIMEN DE PROMOCIÓN Y DESARROLLO DE LA ACUICULTURA, LEYES N° 27460, 29331 Y 29644

Ámbito de aplicación:

Están comprendidas las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades acuícolas, las cuales comprenden el cultivo de especies hidrobiológicas en forma organizada y tecnificada, en medios o ambientes seleccionados, controlados, naturales, acondicionados o artificiales, ya sea que realicen el ciclo biológico parcial o completo, en aguas marinas, continentales o salobres. La actividad acuícola comprende también la investigación y el procesamiento primario de los productos provenientes de dicha actividad.

Se incluyen las actividades de poblamiento o siembra y repoblamiento o resiembra, así como las actividades de investigación y el procesamiento primario de los productos provenientes de dicha actividad.

Beneficios tributarios comprendidos:

Actualmente, hasta el 31 de diciembre de 2021, las actividades acuícolas gozan del beneficio tributario consistente en la depreciación acelerada a razón de 20% anual del capital invertido en estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua que realizan las personas naturales o jurídicas para efectos de desarrollar actividades acuícolas. Vale decir, la inversión en dichos bienes podrá ser recuperada fiscalmente en 5 años.

Asimismo, los sujetos beneficiados con el presente régimen pueden acogerse a la estabilidad del régimen tributario aplicable⁷¹.

Hasta el 31 de diciembre de 2013 estuvieron vigentes otros beneficios tributarios, pero no han sido prorrogados⁷².

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Este régimen beneficia a las actividades de conservación que se realicen en el marco de la acuicultura, como es el caso de las concesiones para realizar actividades de poblamiento o repoblamiento, o los convenios para conservación. No están comprendidas otras actividades de conservación de la biodiversidad.

A su vez, este régimen promueve la inversión directa en actividades acuícolas. No se encuentran incluidos dentro del ámbito de tales incentivos los sujetos que realizan inversión indirecta, a través de donaciones o de la constitución de fideicomisos, por ejemplo.

Es importante precisar que este régimen tiene una figura innovadora en relación con los beneficios que contempla: la empresa que invierte en estas actividades y se acoge a los beneficios tributarios debe reinvertir el 20% de los beneficios obtenidos como aporte de responsabilidad social dentro de la localidad donde realiza sus operaciones acuícolas. Este monto se destina para promover y apoyar los emprendimientos locales y para contribuir al desarrollo económico y social de la localidad.

71 Se estabiliza, entre otros, el IR a cargo de la empresa receptora de la inversión y el IR que afecta las utilidades que se atribuyan y/o los dividendos que se distribuyan a favor del inversionista extranjero.

72 Básicamente, las actividades de acuicultura tenía los mismos beneficios tributarios previstos por la Ley N° 27360, para del régimen agrario, como la aplicación de una tasa menor del IR sobre las rentas empresariales (15%) y la recuperación anticipada del IGV pagado por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción. Conforme a lo dispuesto por el artículo 27° de la Ley N° 27460, Ley de Promoción y Desarrollo de la Acuicultura, estos beneficios tenía vigencia hasta el 31 de diciembre de 2013.

2.5. LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA, LEY N° 27037

Ámbito de aplicación:

La LPIA tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada. Ello, de conformidad con los artículos 68° y 69° de la Constitución Política, que establecen que el Estado fomenta el desarrollo sostenible de la Amazonía con una legislación orientada a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas⁷³.

Mediante la LPIA se otorga un tratamiento especial a la Amazonía, por tratarse de una zona geográfica que se busca promover económicamente. Para efectos de la LPIA, la Amazonía comprende distintos departamentos, provincias y distritos del territorio nacional (Ver Cuadro N° 01).

Cuadro N° 01 - Departamentos, provincias y distritos comprendidos por la LPIA

DEPARTAMENTOS	PROVINCIAS	DISTRITOS
Loreto	Todas	Todos
Madre de Dios	Todas	Todos
Ucayali	Todas	Todos
Amazonas	Todas	Todos
San Martín	Todas	Todos
Ayacucho	Huanta	Sivia
		Ayahuanco
		Llochegua
	La Mar	Ayna
		San Miguel
		Santa Rosa
Cajamarca	Jaen	Todos
	San Ignacio	Todos
Cusco	Calca	Yanatile
	La Convención	Todos
	Paucartambo	Kosñipata
	Quispicanchis	Camanti
		Marcapata

73 Véase el artículo 2° de la Ley N° 27307.

DEPARTAMENTOS	PROVINCIAS	DISTRITOS	
Huánuco	Leoncio Prado	Todos	
	Puerto Inca	Todos	
	Marañón	Todos	
	Pachitea	Todos	
	Huamalíes	Monzón	
	Huánuco		Churubamba
			Santa María del Valle
			Huánuco
			Amarilis
	Ambo		Conchamarca
Tomayquichua			
Ambo			
Junín	Chanchamayo	Todos	
	Satipo	Todos	
Pasco	Oxapampa	Todos	
Puno	Carabaya	Coaza	
		Ayapata	
		Ituata	
		Ollachea	
		San Gabán	
	Sandía		San Juan del Oro
			Limbani
			Yanahuaya
			Phara
			Alto Inambari
			Sandía
			Patambuco
			Huancavelica
Tintay Puncu			
Libertad	Pataz	Ongón	
Piura	Huancabamba	Carmen de la Frontera	

Por su parte, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 11° de la LPIA, las actividades económicas que se encuentran dentro del régimen previsto por la LPIA son las siguientes: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas, y la transformación forestal.

Cabe señalar que estas actividades económicas deberán ser realizadas por las empresas en forma directa o por encargo a un tercero, el cual también gozará de tales beneficios siempre que reúna los requisitos establecidos por la LPIA y su Reglamento. Todas estas actividades deben realizarse en la Amazonía.

Beneficios tributarios comprendidos:

Los beneficios tributarios aplicables a este régimen pueden ser apreciados en el Cuadro N° 02.

Cuadro N° 02 - Beneficios tributarios aplicables a las actividades comprendidas en la LPIA

BENEFICIO TRIBUTARIO ESPECÍFICO	ACTIVIDADES BENEFICIADAS		
Tasa del IR del 10%	Aplicable a las actividades contempladas por el artículo 11° de la LPIA.	Aplicable a las empresas de comercio que reinviertan no menos del 30% (treinta por ciento) de su renta neta, en los Proyectos de Inversión previstos en la LPIA.	Incluye la transformación o el procesamiento de Palma Aceitera, Café y Cacao.
Tasa del IR del 5%	Aplicable a las actividades contempladas por el artículo 11° de la LPIA, llevadas a cabo por los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali.	Incluye a las actividades de transformación y procesamiento de Palma Aceitera, Café y Cacao, que realicen las empresas ubicadas en estas zonas geográficas.	Asimismo, están comprendidas las empresas de comercio ⁶³ que reinviertan no menos del 30% (treinta por ciento) de su renta neta, en los Proyectos de Inversión previstos en la LPIA, efectuadas por los sujetos ubicados en las referidas zonas geográficas.
Exoneración del IR	Aplicable a las actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo. ⁶⁴	Aplicable a la producción agrícola de Palma Aceitera, Café y el Cacao.	–
Crédito tributario contra el IR del 5% del monto reinvertido	Aplicable a los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que realizan las actividades contempladas en el artículo 11° de la LPIA, con excepción de las actividades de extracción forestal y de comercio, que reinviertan total o parcialmente su renta neta en los Programas de Inversión.	–	–
Deducción especial en la determinación del IR del monto invertido, con un límite de 20% de su renta neta.	Aplicable a las personas jurídicas o naturales que inviertan en Proyectos de Inversión en la Selva ⁶⁵ a favor de los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que realizan las actividades contempladas en el artículo 11° de la LPIA, con excepción de las actividades de extracción forestal y de comercio.	–	–

74 Por empresas dedicadas a la actividad de comercio debe considerar a aquéllas que venden, sin transformar bienes nuevos o usados, al por mayor o por menor, comprendidas en las Divisiones 50 a 52 de la CIU.

75 Los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son: yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Cocona, Guanábano, Guayabo, Maraón, Pomarosa, Taperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achioté, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

76 Los programas de inversión sólo pueden estar referidos a obras de infraestructura y/o adquisición de los bienes de capital orientados a incrementar los niveles de producción de los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que realizan las actividades contempladas en el artículo 11° de la LPIA, con excepción de las actividades de extracción forestal y de comercio.

Se entiende por obras de infraestructura la instalación o ampliación de plantas de producción, depósitos y locales de venta; instalación de sistemas mecanizados para la producción, instalación y ampliación de centrales de energía, sistemas de distribución e interconexión de energía eléctrica, construcción de vías y puertos de acceso e interconexión, construcción y/o instalación de servicios de agua y/o desagüe y demás edificaciones y construcciones y/o mejoramiento de obras para otros servicios para uso propio y público.

BENEFICIO TRIBUTARIO ESPECÍFICO	ACTIVIDADES BENEFICIADAS		
Exoneración del IGV/ ISC	<p>Aplicable a todos los contribuyentes de la Amazonía, por las siguientes operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La venta de bienes que se efectúe en la zona para su consumo en la misma; - Los servicios que se presten en la zona; y, - Los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dicha zona. 	Aplicable a las empresas ubicadas en los departamentos de Loreto, Ucayali y Madre de Dios, por las ventas que realicen en dichos departamentos de petróleo, gas natural y sus derivados, según corresponda, para consumo.	Aplicable a la importación de bienes que ingresen a la Amazonía para el consumo.
Crédito fiscal especial del 25% ⁶⁶	Aplicable a todas las actividades contempladas por el artículo 11° de la LPIA.	-	-
Crédito fiscal especial del 50% ⁶⁷	Aplicable a todas las actividades contempladas por el artículo 11° de la LPIA, llevadas a cabo por los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali.	-	-
Reintegro del ISC	Aplicable a las empresas ubicadas en el departamento de Madre de Dios por el ISC que hubieran pagado en sus adquisiciones de combustibles derivados del petróleo.	-	-

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Este régimen engloba a distintas actividades, como la acuicultura o el turismo que, bajo ciertas condiciones, podrían ser afines a la conservación de la diversidad biológica, como es el caso de las concesiones para productos forestales diferentes a la madera o concesiones para ecoturismo. No obstante, este régimen también promueve actividades industriales que, en algunos casos, se contraponen a la idea misma de conservación de la biodiversidad, como la agricultura o pesca intensiva.

A diferencia de otros regímenes promocionales, la LPIA tiene instrumentos tributarios que incentivan la inversión de terceros en Proyectos de Inversión en la Selva, permitiéndoles aplicar el monto invertido como un concepto deducible de su renta neta. Empero, este beneficio presenta tres limitaciones: (i) todos los Proyectos de Inversión en la Selva se encuentran relacionados con obras de infraestructura o adquisición de los bienes de capital, (ii) los beneficios tienen un alcance irregular y heterogéneo en relación a sus beneficiarios (Parte de los mismos no son aplicables a la generalidad de distritos, provincias y departamentos comprendidos en el LPIA, ya que sólo alcanzan a determinadas zonas geográficas), y (iii) se encuentran excluidas las actividades de extracción forestal.

En términos generales, aun cuando la LPIA pueda configurarse en un instrumento de fomento a actividades específicas de conservación, como las concesiones para ecoturismo; es un mecanismo de promoción insuficiente, considerando sus limitaciones espaciales y geográficas, y que persigue fines distintos a la conservación, como la industrialización de la Amazonía y la consolidación de la inversión privada en esa zona.

Las actividades de conservación que podrían encontrarse cubiertas por la LPIA son la concesión para ecoturismo, la actividad acuícola, concesiones para productos forestales diferentes a la madera, la reforestación y la agroforestería.

77 Este crédito fiscal especial se utilizará para efectos de determinar el IGV que corresponda a la venta de bienes gravados que efectúen fuera de la Amazonía.

78 Este crédito fiscal especial se utilizará para efectos de determinar el IGV que corresponda a la venta de bienes gravados que efectúen fuera de la Amazonía.

2.6. LEY DE PROMOCIÓN PARA EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS EN ZONAS ALTOANDINAS, LEY N° 29482

Ámbito de aplicación:

El objeto de la Ley N° 29482 es promover y fomentar el desarrollo de actividades productivas y de servicios, que generen valor agregado y uso de mano de obra en zonas altoandinas, para aliviar la pobreza.

Están comprendidas: (i) las personas naturales, micro y pequeñas empresas, cooperativas, empresas comunales y multi-comunales que tengan su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción en las zonas geográficas andinas ubicadas a partir de los 2,500 metros sobre el nivel del mar, y (ii) las empresas en general que, cumpliendo con los requisitos de localización antes señalados, se instalen a partir de los 3 200 metros sobre el nivel del mar y se dediquen a alguna de las siguientes actividades: piscicultura, acuicultura, procesamiento de carnes en general, plantaciones forestales con fines comerciales o industriales, producción láctea, crianza y explotación de fibra de camélidos sudamericanos y lana de bovinos, agroindustria, artesanía y textiles.

Se encuentran excluidas del alcance de la Ley N° 29482 las capitales de cada departamento.

Beneficios tributarios:

Los beneficios tributarios aplicables a este régimen son los siguientes:

- > Exoneración del IR correspondiente a rentas de tercera categoría.
- > Exoneración de las Tasas Arancelarias aplicables a las importaciones de bienes de capital con fines de uso productivo.
- > Exoneración del IGV a las importaciones de bienes de capital con fines de uso productivo.

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Este régimen busca fomentar el desarrollo industrial de las zonas altoandinas⁷⁹ y la agroexportación de productos⁸⁰. Las actividades acuícola, aprovechamiento de camélidos silvestres y las plantaciones forestales aplicarían, bajo ciertas condiciones, las únicas modalidades que podrían promover conservación susceptibles de ser beneficiadas por las políticas promocionales previstas en la Ley N° 29482.

Por otro lado, esta Ley no incentiva la inversión de terceros -ya sean personas naturales o jurídicas- en actividades de conservación, a través de donaciones, cesiones temporales de bienes u inversiones en responsabilidad social empresarial.

79 Véase la Primera Página de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 27/2006-PE, que sustentó la emisión de la Ley N° 29482

80 Véase la Tercera Página de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 1680/2007-CR, que sustentó la emisión de la Ley N° 29482.

2.7. LEY GENERAL DE COMUNIDADES CAMPESINAS, LEY N° 24656

Ámbito de aplicación:

Este régimen es de aplicación a las Comunidades Campesinas, que son organizaciones de interés público, con existencia legal y personería jurídica, integrados por familias que habitan y controlan determinados territorios, ligadas por vínculos ancestrales, sociales, económicos y culturales, expresados en la propiedad comunal de la tierra, el trabajo comunal, la ayuda mutua, el gobierno democrático y el desarrollo de actividades multisectoriales, cuyos fines se orientan a la realización plena de sus miembros y del país.

Beneficios tributarios:

Los beneficios tributarios aplicables a este régimen son los siguientes:

- > Las Comunidades Campesinas, sus Empresas Comunales, las Empresas Multicomunales y otras formas asociativas están inafectas de todo impuesto directo creado o por crearse que grave la propiedad o tenencia de la tierra, así como del IR, salvo que por ley específica en materia tributaria se las incluya expresamente como sujetos pasivos del tributo.
- > Están también libres de todo impuesto las donaciones y legados a favor de las comunidades campesinas.

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Si bien este régimen podría favorecer actividades de conservación dirigidas, o administradas por las Comunidades Campesinas, este es un beneficio íntegramente subjetivo, vale decir, en este puesto, circunscrito a las rentas que genere la Comunidad Campesinas por sus actividades de conservación de la diversidad.

Por otro lado, ya no se encuentra vigente el artículo 34° de la Ley N° 24656, que establecía que las donaciones y cualquier otra liberalidad, en dinero u otros bienes que efectúen personas naturales o jurídicas en favor de las Comunidades Campesinas, son deducibles como gasto hasta por el doble de su importe, en la determinación de la renta neta imponible de cualquier categoría, para los efectos del IR⁸¹; de modo tal que esta Ley sólo comprende incentivos a la inversión directa en actividades de conservación, adoleciendo de un régimen promocional que incentive la inversión indirecta en conservación, como donaciones o aportes.

81 Conforme a lo dispuesto por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 618

2.8. LEY MARCO PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO DEL SECTOR RURAL, LEY N° 28298

Ámbito de aplicación:

Esta Ley busca promover y apoyar al Sector Rural para generar empleo productivo y sostenible, elevar los niveles de competitividad y rentabilidad, mejorar la calidad de vida en las familias del campo, aumentar el acceso de las empresas rurales a los mercados e insertarlos en la economía global; se inscribe en un marco estratégico concertado que armoniza las dimensiones sectoriales y regionales; influye en la distribución espacial de la población y busca superar los problemas de pobreza en el sector rural.

El Sector Rural⁸², beneficiado por esta ley, se define y está conformado, de manera sistémica e interrelacionada, por los siguientes campos de actividad realizados fuera del ámbito de las ciudades con más de 2,000 habitantes a nivel nacional:

- > **Sector Agropecuario**, tipificado de acuerdo a la División 01 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme, revisión tercera, de la Organización de Naciones Unidas. En el caso del cultivo de arroz el ámbito de aplicación se limita a la Selva.
- > **Sector Forestal**, tipificado de acuerdo a la División 02⁸³ de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme, revisión tercera, de la Organización de Naciones Unidas.
- > **Sector Pesca Artesanal y Acuicultura**, tipificado de acuerdo a la División 05 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme, revisión tercera, de la Organización de Naciones Unidas.
- > **Sector Turismo Rural y Ecológico**, tipificado de acuerdo a la División 55 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme, revisión tercera, de la Organización de Naciones Unidas. Se incluye el desarrollo de los distintos tipos de turismo de operación: arqueológico, cultural, investigación, aventura, ecológico y de salud.
- > **Sector Industrial**, tipificado de acuerdo a las actividades comprendidas desde la División 15 hasta la División 37 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme, revisión tercera, de la Organización de Naciones Unidas. Este sector comprende a la artesanía.

Para gozar de los beneficios tributarios, los sujetos pertenecientes al Sector Rural deben agruparse en las denominadas “Empresas Productivas Capitalizadas” (EPC⁸⁴), que son personas jurídicas constituidas como sociedades anónimas abiertas o cerradas, cuyo capital se encuentra constituido por los aportes en dinero, valores o bienes y que tiene por objeto social la producción de cualquiera de las siguientes actividades: agropecuaria, forestal, pesquera artesanal, acuícola, turística, agroindustrial y/o industrial.

82 La Ley define al Sector Rural como un espacio territorial con heterogeneidad económica, social, cultural, política y ecológica; en el cual se desarrollan actividades productivas agrícolas y no agrícolas.

83 En esta clase se incluye la explotación de madera en pie: plantación, replante, trasplante, aclareo y conservación de bosques y zonas forestadas. Asimismo:

- Explotación de viveros de árboles.
- Extracción de madera: campamentos madereros, contratistas y leñadores que se dedican principalmente a la tala de árboles y a producir madera en bruto, como entibos, trozas, estacas, traviesas (durmientes) para vías férreas y leña.
- Recolección de productos forestales silvestres: balata y otras gomas similares al caucho; corcho; goma laca, resinas y bálsamos; crin vegetal y crin marina (zostera); bellotas y castañas de Indias; musgos, líquenes y árboles cortados de hoja perenne que se utilizan en ocasiones festivas; otros productos silvestres.
- Actividades de servicios forestales: estimación e inventario de existencias maderables, lucha contra los incendios de bosques y ordenación forestal, incluso forestación y reforestación.
- Actividades de servicios de corta: transporte de troncos relacionado con la extracción de madera, principalmente dentro del propio bosque.

84 Las EPC son sociedades anónimas constituidas de acuerdo a la Ley General de Sociedades, conformadas por micros, pequeños y medianos productores y/o poseedores cuya posesión no proceda de invasiones y/o propietarios de unidades productivas del sector rural señaladas en el artículo 4 de la presente Ley, que deciden asociarse voluntariamente para desarrollar actividades exclusivamente señaladas en la Ley N° 28298 referida.

Asimismo, las unidades productivas rurales de propiedad de las EPC deben poseer determinadas extensiones mínimas para acceder a los beneficios otorgados por la referida Ley (ver el Cuadro N° 03).

Cuadro N° 03 - Extensiones mínimas para que los EPC accedan a los beneficios de la Ley N° 28298

SECTOR	EXTENSIÓN MÍNIMA
Agricultura o Agroindustria	200 hectáreas
Cría de animales	500 unidades
Silvicultura y Forestal	2,000 hectáreas
Pesca Artesanal	10 embarcaciones
Maricultura	50,000 especímenes
Acuicultura	5,000 especies
Comunidades Campesinas y Nativas	200 hectáreas
Turismo Rural	50 habitaciones o US\$ 10 mil ventas/año
Industria	US\$ 750 mil ventas/año

Beneficios tributarios:

Los beneficios tributarios aplicables a este régimen son los siguientes:

- > Las EPC que conforman las actividades del Sector Rural, se sujetarán al pago de una tasa del 15% sobre la renta, para efecto del IR correspondiente a rentas de tercera categoría. Las EPC podrán utilizar este beneficio por un plazo máximo de siete años.
- > Las EPC tendrán doble deducción para determinar la renta neta en el IR de tercera categoría por el pago de CTS, gratificaciones, vacaciones y la contribución a ESSALUD a sus trabajadores dependientes de quinta categoría contratados por las EPC para desarrollar exclusivamente las actividades antes señaladas, con límites reglamentarios.
- > Las EPC que se encuentren en la etapa preproductiva de sus inversiones, podrán recuperar anticipadamente el IGV, pagado por las adquisiciones de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a los montos, plazos, cobertura, condiciones y procedimientos que se establezcan en el Reglamento⁸⁵. La etapa preproductiva de las inversiones en ningún caso podrá exceder de cinco (5) años de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Esta es una norma que promueve a la consolidación de unidades empresariales en el sector rural. Busca que las empresas, sociedades o comunidades empresariales del sector rural puedan ser sostenibles, autogestionadas y rentables en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios. Pese a ello, no es una norma típica de promoción empresarial circunscrita exclusivamente a impulsar la maximización de la producción en el mercado, sino que supedita el goce de determinados beneficios tributarios en función del respeto de los estándares ambientales.

De ese modo, la Ley N° 28298 promueve la creación de EPC Comunales que se dediquen a la producción multipropósito y al cuidado del ambiente y mejora de la calidad de vida de las familias comunitarias⁸⁶. Por su parte, el artículo 15° de la Ley antes citada, establece que las EPC Turísticas, Forestales y Pesqueras deberán integrar los siguientes componentes del Desarrollo

⁸⁵ A la fecha, no se ha publicado el Reglamento de la Ley N° 28298.

⁸⁶ De conformidad con el artículo 14° de la referida norma.

Sustentable: la eficiencia económica con preservación del “capital natural”, desarrollo humano, la sostenibilidad ecológica, y la participación de los diferentes estamentos de la sociedad en las decisiones sobre su destino. A su vez, estas EPC deberán fomentar la protección del ambiente natural, físico y social que pudiera verse afectado por las actividades operativas procurando una mejora continua en el uso eficiente de recursos naturales y energía.

Lamentablemente, este régimen no es instrumento suficiente para promover la conservación de forma amplia. Podría cubrir sólo parcialmente la necesidad de impulsar la actividad de conservación, porque se encuentra limitado al sector rural y a la inversión directa gestionada por los propios administradores o titulares de las actividades de conservación. Por ejemplo, no se ha contemplado la posibilidad de beneficiar fiscalmente a empresas que inviertan en estas actividades, sin participar directamente de la conservación. A su vez, al priorizar otros objetivos diferentes a la conservación (que sí está presente, pero no como un elemento central de la política de promoción, sino un objetivo accesorio o complementario a impulsar) este régimen no contiene un conjunto articulado y homogéneo de actividades en relación con la conservación, sino que incluso fomenta actividades contrapuestas a la utilización sostenible de la biodiversidad, como la extracción maderera.

Sin perjuicio de ello, este régimen si representaría un estímulo para las concesiones para ecoturismo, las actividades de reforestación o las concesiones para productos forestales diferentes a la madera.



2.9. RÉGIMEN DE “OBRAS POR IMPUESTOS”, LEY N° 29230

Ámbito de aplicación y beneficios tributarios:

Esta Ley tiene por objeto impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales o locales. A través de este régimen promocional denominado “Obras por Impuestos”, las empresas pueden realizar obras e inversiones en infraestructura, saneamiento, riego, educación, sistema vial, entre otros; a cambio de un beneficio tributario consistente en un crédito contra el IR por el monto total de la inversión hasta por un porcentaje máximo de 50% del IR correspondiente al ejercicio anterior.

No obstante, de acuerdo a lo dispuesto por el Reglamento de la Ley N° 29230, los proyectos a ser ejecutados deben enmarcarse dentro la definición de “Proyecto de Inversión Pública” establecida en la normatividad del Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP).

En ese sentido, el numeral 2.1 del artículo 2º del Reglamento del SNIP, aprobado por Decreto Supremo N° 102-2007-EF, define como “Proyecto de Inversión Pública” a toda intervención limitada en el tiempo que utiliza total o parcialmente recursos públicos, con el fin de crear, ampliar, mejorar, o recuperar la capacidad productora o de provisión de bienes o servicios; cuyos beneficios se generen durante la vida útil del proyecto y éstos sean independientes de otros proyectos.

No se encuentran incluidas en esta definición las intervenciones que constituyan gastos de operación y mantenimiento. Asimismo, tampoco constituye Proyecto de Inversión Pública aquella reposición de activos que: (i) se realice en el marco de las inversiones programadas de un proyecto declarado viable; (ii) esté asociada a la operatividad de las instalaciones físicas para el funcionamiento de la entidad; o (iii) no implique ampliación de capacidad para la provisión de servicios.

Por su parte, de acuerdo a la Resolución Directoral N° 003-2011-EF-68.01, que aprueba Directiva General del Sistema Nacional de Inversión Pública, establece que todo Proyecto de Inversión Pública debe constituir la solución a un problema vinculado a la finalidad de una Entidad y a sus competencias. Su ejecución puede hacerse en más de un ejercicio presupuestal, conforme al cronograma de ejecución de los estudios de preinversión.

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Si bien la definición legal de “Proyectos de Inversión Pública” (PIP) no hace referencia explícita a la conservación de la biodiversidad, consideramos que esta sí podría estar incluida en tanto la definición es amplia. Es perfectamente viable asumir que bienes naturales y servicios ecosistémicos pueden ser un tipo de bienes o servicios cuya provisión se busca “crear, ampliar, mejorar o recuperar”.

Sin embargo, desde la vigencia de este régimen promocional, no se habrían implementado o ejecutado “proyectos verdes”, es decir, relativos al medio ambiente o a la conservación de la diversidad⁸⁷. Posiblemente, se deba a una interpretación restringida de la definición de Proyectos de Inversión Pública, que quiere asociar inversión pública exclusivamente a proyectos de infraestructura. Es cierto que en los últimos años, en la práctica se han incorporado proyectos relacionados con la recreación, la cultura y el esparcimiento, pero entendidos siempre como productos tangibles, originados en la construcción de obras físicas. Por ejemplo, hay proyectos del rubro “cultura” que consisten principalmente de componentes de construcción y equipamiento de centros culturales.

Es necesario que la definición de Proyecto de Inversión Pública pueda incluir a proyectos no relacionados directamente con obras de construcción o servicios públicos, como los proyectos en conservación de la biodiversidad. Esta indefinición en el régimen de OPI no otorga un mínimo de predictibilidad que permita incluir dentro de los proyectos priorizados a aquellos de carácter ambiental, específicamente a los proyectos destinados a actividades de conservación.

87 La lista ejecutada de proyectos puede apreciarse en la siguiente dirección web: <http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=45&sec=0>

Es importante precisar que mediante la Ley N° 30264 se ha autorizado a las entidades del Gobierno Nacional, en el marco de sus competencias, a efectuar la ejecución de proyectos de inversión pública en el marco del Sistema Nacional de Inversión Pública, en materia de salud, educación, turismo, agricultura y riego, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento.

Si bien, en principio, no se encuentra comprendido el componente ambiental, la conservación de la biodiversidad puede encontrarse comprendida, entre otras materias, en educación y turismo.

2.10. LEY GENERAL DE MINERÍA⁸⁸, DECRETOS LEGISLATIVOS N° 109 Y 708

Ámbito de aplicación y beneficio tributario comprendido:

El inciso d) del artículo 72° de la Ley General de Minería, establece que las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público, serán deducibles de la renta imponible del IR, siempre que las inversiones hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente.

Por su parte, el artículo 7° del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera, aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EM, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72° de la Ley General de Minería, el concepto de infraestructura de servicio público comprende entre otras, las obras viales, puertos, aeropuertos, obras de saneamiento ambiental, obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana.

Se considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada. Es importante precisar que la deducción de la renta imponible de estas inversiones, sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación de la entidad pertinente.

Utilidad para promover conservación de biodiversidad:

Estos beneficios tributarios han sido diseñados y tradicionalmente utilizados para obras viales entre otro tipo de obras de infraestructura, pero no para conservación de la biodiversidad. Sin embargo, de acuerdo con su definición legal de “infraestructura de servicio público”, una empresa minera podría usar los beneficios de esta norma para implementar infraestructura de servicio público ambiental que directa o indirectamente sirvan para conservar biodiversidad. Este podría ser el caso de obras para mejorar el acceso o los servicios públicos de áreas naturales protegidas (p.e. puestos de control, servicios de recreación y centros de interpretación, etc.).

⁸⁸ El TUO de esta norma ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM

CONCLUSIONES

1. El régimen de incentivos tributarios que se aplica a las actividades de conservación no es uniforme y, en la mayoría de los casos, no permite promocionar actividades concretas de conservación. De la misma manera, las normas actuales establecen beneficios tangenciales, provenientes de normas sectoriales o de normas promocionales con fines distintos (e incluso contrapuestos) a la conservación y utilización sostenible de la diversidad biológica.
2. No se han contemplado beneficios de distribución fiscal de rentas públicas (p.e. canon, etc.) en función de criterios ambientales, como la conservación de la biodiversidad.
3. Salvo la LPIA, La Ley General de Minería y el régimen de obras por impuestos que están concebidos para supuestos de promoción ad hoc, no existen instrumentos tributarios que promuevan la inversión de las empresas en materia de conservación. La gran mayoría de beneficios sólo favorecerían tangencialmente a los titulares o administradores de las actividades de conservación, incluso con reservas y con restricciones en cuanto a la calidad que debe ostentar el sujeto (por ejemplo, tratarse de una asociación sin fines de lucro determinada).
4. Las normas del régimen de promoción general no benefician a todas las actividades de conservación. Esto origina que, en aplicación de las normas especiales, sólo algunas actividades de conservación se encuentren cubiertas por los beneficios tributarios, lo que constituye un trato diferenciado, sin justificación de orden técnico o de política económica.

REFERENCIAS

Durán , L., & Mejía, M. (2014). El Principio de Causalidad para la deducción de gastos en el IR empresarial. *Análisis Tributario*, 18.

Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Revista Contabilidad y Negocio* N° 7, 16.

García Novoa, C. (2003). Derecho Comunitario Europeo ante el fraude y la elusión fiscal: aportes del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. *Análisis Tributario* , 9.

Landa Arroyo, C. (2011). La incidencia de los principios constitucionales en el Derecho Tributario. A propósito del título preliminar del código tributario. En Ministerio de Justicia, *Texto Único Ordenado del Código Tributario* (págs. 249-261). Lima: Editora Perú.

Lejeune Valcárcel, E. (1980). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En *Seis Estudios sobre Derecho Constitución e Internacional Tributario* (págs. 113-180). Madrid: EDERSA.

Pulgar-Vidal, M. (2010). Responsabilidad social y política ambiental: complementariedades y retos. *Derecho PUCP* N° 64, 16.

Rosembuj, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons.

