

INCENTIVOS FISCALES PARA LAS DONACIONES CON FINES BENÉFICOS

Frank Fermín García Santos
Facultad de Derecho, PUCP

Categoría estudiantes

El objetivo del presente trabajo es analizar si el Estado debería proponer incentivos fiscales para las donaciones realizadas a las entidades sin fines de lucro, que tienen como objetivo fines de interés general. Dicha pregunta reviste especial importancia, pues lo que se busca evidenciar es que los tributos no son la única manera mediante la cual los privados pueden colaborar con el sostenimiento del Estado y la satisfacción de las necesidades públicas. Así, si bien los tributos son una de las más importantes fuentes de financiamiento estatal, ello no impide que se puedan analizar otros mecanismos que coadyuvan al Estado en el cumplimiento de sus fines. Mediante el presente trabajo, se realiza un análisis, desde distintas perspectivas, sobre una herramienta que, justamente, permite que los privados colaboren con el Estado para satisfacer necesidades públicas y que le exime de la carga de realizar las actividades que son cubiertas por este mecanismo. Dicha herramienta que será objeto de análisis es la deducibilidad de donaciones con fines benéficos.

I. Introducción

Las donaciones, en términos civiles, son negocios jurídicos gratuitos en los que el donante realiza una transferencia a favor de otra persona sin esperar una compensación a cambio. Dicho contrato, más allá de la regulación del derecho civil, tiene una serie de implicaciones en el mundo del derecho tributario. Concretamente, con respecto al impuesto a la renta, podemos preguntarnos, por un lado, si el donatario, en todos los supuestos, debe de reconocer una renta gravada o, por otro lado, si el donante puede deducir como gasto el importe del bien donado.

En el presente trabajo, se desarrollará el tratamiento tributario en la legislación del impuesto a la renta vinculado con el segundo punto y, en función de dicho análisis, se evaluará la posibilidad y pertinencia de establecer incentivos fiscales para un tipo especial de donaciones: aquellas que tengan como objetivo fines benéficos.

De esta manera, con el objeto de plantear el esquema de trabajo de la presente investigación, resulta conveniente mencionar, de manera general, cuál es el tratamiento que la Ley del Impuesto a la Renta¹ (en adelante, LIR) otorga a la deducción de gastos por concepto de donaciones con fines benéficos. Así, la LIR establece que las entidades receptoras de rentas de tercera categoría tienen la posibilidad de deducir como gasto las donaciones realizadas a favor

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado a través del Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

de determinadas entidades sin fines de lucro²; no obstante, la deducción de dicho concepto se encuentra limitada al 10 % de su renta neta. De la misma manera —y aunque no es parte del análisis de este trabajo—, las personas naturales también pueden deducir, para la determinación de su renta neta del trabajo, un monto limitado por concepto de donaciones, el cual no puede exceder del 10 % de la suma de su renta neta del trabajo y su renta de fuente extranjera.

En ambos casos, ya sea en el caso de las personas jurídicas o en el caso de las personas naturales, los sujetos actúan como benefactores de entidades no lucrativas. Es decir, los sujetos pasivos del impuesto a la renta estarían actuando como soporte financiero de las entidades pertenecientes al tercer sector³. En el presente trabajo, se limitará al análisis de la deducción por donaciones realizada por personas jurídicas⁴ generadoras de rentas de tercera categoría. De este modo, cada vez que se haga referencia a las donaciones realizadas por los sujetos privados, se referirá a las personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría.

La pregunta que se encontrará presente a lo largo del desarrollo de esta investigación es, atendiendo al tipo de Estado que tenemos, desde una perspectiva constitucional, si resulta adecuado establecer límites en todos los casos para la deducción de donaciones, o si sería preferible establecer un tratamiento más favorable o incluso incentivo para su realización. La respuesta brindada a dicha pregunta será una cuestión de concepto, propiamente. Es decir, para sustentar dicha respuesta, no se evaluará si en la realidad las empresas o las personas llegan a alcanzar el límite cuantitativo dispuesto por la LIR, o cuál es la magnitud estadística de tales donaciones.

Por consiguiente, con el objeto de brindar una respuesta a la pregunta planteada, en primer lugar, se elaborará un análisis con respecto a la relación entre los fundamentos constitucionales de la tributación y las donaciones a favor de entidades sin fines de lucro. En segundo lugar, se desarrollará el tratamiento civil y tributario de las donaciones. En tercer lugar, se observará en qué medida las donaciones contribuyen a la generación de riqueza entre las empresas y por qué debería admitirse su deducción de forma amplia. Finalmente, una vez establecida tanto la base constitucional de las donaciones a favor de entidades sin fines de lucro como las razones para su deducibilidad de forma amplia, se presentarán algunas propuestas para establecer incentivos que fomenten su uso o les otorguen un tratamiento más favorable.

2. La justificación de la tributación y su relación con la deducción de donaciones

A efectos de poder establecer una base constitucional para la deducción de donaciones a favor de las entidades sin fines de lucro, en el presente apartado se realizará un análisis respecto del

2 Como se verá en el epígrafe 3.2.3., dichas entidades deben tener como objeto social los objetivos señalados en el inciso x del artículo 37 de la LIR (beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud, patrimonio histórico cultural indígena) o dedicarse a recuperar alimentos en buen estado para entregarlos gratuitamente a personas que los necesiten.

3 El primer sector está conformado por el Gobierno, el segundo sector son los sujetos que realizan negocios y el tercer sector es la filantropía. Véase Payton, R. y Moody, M. (2008, pp. 46-52).

4 Debe notarse que la LIR —al amparo de la autonomía del derecho tributario— establece un concepto más amplio que el concepto del derecho civil para personas jurídicas. Así, se consideran personas jurídicas, de acuerdo con lo señalado en el artículo 14 de la LIR, entre otros, a las siguientes entidades: (i) las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país; (ii) las cooperativas; (iii) las empresas de propiedad parcial o total del Estado; (iv) las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas constituidas en el exterior; y (v) los consorcios que lleven contabilidad independiente.

tipo de Estado que la Constitución Política ha establecido y las funciones que este ha asumido. Asimismo, se comentarán los objetivos perseguidos por el Estado cuando permite la deducción de donaciones a favor de entidades sin fines de lucro y cómo, en este caso, el Estado ha incorporado un elemento extrafiscal al impuesto a la renta. Finalmente, se presentará la síntesis de la postura a desarrollar en esta investigación.

2.1. Fundamentos constitucionales de la tributación.

El Estado peruano, de conformidad con lo establecido en los artículos 3 y 43 de la Constitución Política, es un Estado social y democrático de derecho⁵. Dicha configuración constitucional del Estado peruano determina que este no solo debe asegurar aquellas garantías básicas de un Estado liberal (tales como la libertad, la defensa nacional o la resolución pacífica de controversias), sino que va más allá, pues, bajo este modelo, el Estado debe asegurar condiciones materiales para la realización de estas garantías básicas y otros presupuestos mínimos de la sociedad. Así, el Estado procura la satisfacción de necesidades de la sociedad para la asegurar la integración social. Ello se puede evidenciar en el reconocimiento de diversos derechos de naturaleza social, como el derecho a la educación o el derecho a la salud de las personas.

En función de ello, podemos señalar que, en nuestro contexto, el Estado asume la satisfacción de necesidades públicas absolutas y también necesidades públicas relativas⁶, pues el Estado peruano no solo procura satisfacer aquellas necesidades de ineludible satisfacción que se generan por la vida en colectividad, sino también necesidades individuales, como la educación o la salud, pero que tienen un alto interés para nuestra sociedad (Sevillano, 2014, pp. 19-21).

De este modo, la configuración constitucional de nuestro Estado le exige a este el cumplimiento de determinados objetivos y la satisfacción de necesidades públicas. Pues bien, para el cumplimiento de dicho propósito, el Estado requiere realizar una actividad de financiamiento que le permita obtener recursos económicos⁷.

En ese contexto, el Tribunal Constitucional, con respecto del financiamiento de las necesidades públicas, delineó en su jurisprudencia el concepto de solidaridad, al cual le otorgó la calidad de principio implícito en la Constitución. En efecto, si bien dicho principio fue solamente mencionado en algunos pronunciamientos del Tribunal⁸, fue mediante la sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC que se esbozó un significado asociado a dicho principio.

5 El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente N° 0008-2003-AI/TC, ha señalado que un Estado social y democrático de derecho no solo garantiza al individuo la libertad, la seguridad, la propiedad privada o la igualdad ante la ley, sino que también asegura el establecimiento de condiciones materiales mínimas que posibiliten el ejercicio de estas libertades y garantías. De esta manera, para el Tribunal, en este modelo, el Estado asume diversas funciones en distintos ámbitos: (i) en el ámbito económico, el Estado asegura como condición a la economía social de mercado y, por lo tanto, garantiza el bienestar social y un mercado libre; (ii) en el ámbito social, el Estado busca la integración social; y (iii), en el aspecto político, el Estado debe de posibilitar la integración entre este y la sociedad.

6 Para Sevillano (2014), por un lado, se entienden por necesidades públicas absolutas a aquellas que son de ineludible satisfacción y que no pueden ser satisfechas de forma individual por los individuos (como la seguridad nacional, el establecimiento de normas y la solución de controversias) y, por otro lado, se entienden por necesidades públicas relativas las que podrían ser satisfechas por los particulares o por el Estado y no están vinculadas a la existencia misma del Estado (pp. 19-21).

7 Dicha actividad estatal, la cual es objeto de estudio del derecho financiero, ha sido definida como aquella actividad instrumental que condiciona la realización de las actividades del Estado y le permite alcanzar sus objetivos, a través de la generación de ingresos y erogación de gastos públicos (Ferreiro, 2006, p. 34).

8 Como en el caso de la sentencia recaída en el expediente N° 00053-2004-PI/TC.

Así pues, se estableció que, en función del principio de solidaridad, reconocido implícitamente en el artículo 43 de la Carta Magna, todo tributo, en principio, tiene como propósito contribuir⁹ con los gastos públicos. García Novoa (2009) precisa que del principio de solidaridad¹⁰ se derivó la idea de que todos los ciudadanos de un Estado tienen el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (p. 20).

En función de lo señalado hasta este momento, se puede concluir que, debido a que el Estado peruano es un Estado social y democrático de derecho, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir su financiamiento para que pueda asegurar el cumplimiento de los fines establecidos en la Constitución y, de esta manera, garantizar la satisfacción de las necesidades públicas. No obstante, lo señalado anteriormente genera algunos cuestionamientos —que serán tratados de responder en este trabajo—: ¿solo el Estado puede garantizar el cumplimiento de las necesidades públicas relativas¹¹, que explícitamente han sido reconocidas en la Constitución¹²?, ¿es cierto que los fines del Estado, que en general buscan el bienestar de la nación, solo se pueden alcanzar mediante la actividad estatal?, ¿la solidaridad como principio podría sostener otras formas de colaboración de los privados en la satisfacción de los fines estatales?

2.2. Los fines extrafiscales de los tributos.

Antes de dar una respuesta a los cuestionamientos planteados previamente, consideramos relevante tratar el asunto de los fines extrafiscales de los tributos. Ello, toda vez que el tema que analizaremos en el presente trabajo —los incentivos fiscales para las donaciones con fines benéficos— es una muestra de cómo los tributos pueden tener otros usos distintos de la mera recaudación de ingresos para el Estado con el objeto de que este pueda cumplir sus fines.

Como se vio en el epígrafe anterior, el modelo asumido por el Estado es el de un Estado social y democrático de derecho que busca asegurar condiciones mínimas para todos sus ciudadanos. En la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que los aspectos fundamentales de un Estado social y democrático de derecho¹³ permiten entender por qué el fenómeno tributario se extiende a aspectos que van

9 Al respecto, Durán (2005) señala que, de la cláusula de solidaridad, el Tribunal Constitucional ha deducido la idea del deber de contribuir (p.17). Dicho concepto, dependiendo del diseño constitucional, puede incluir el deber de pagar tributos y el deber de colaboración de los ciudadanos con la Administración Tributaria en el marco de las fiscalizaciones, del otorgamiento de información tributaria sobre terceros y del proceso de recaudación tributaria (Durán, 2005, p.14).

10 Sin embargo, García Novoa (2009) es crítico con la idea de fundar el poder tributario en la solidaridad. De este modo, señala que «Fundar el poder tributario en la solidaridad, al margen de la justificación de impuestos extraordinarios, y hacerlo de espaldas a las exigencias de seguridad y capacidad contributiva, no es admisible. Porque hacerlo supone exacerbar la dimensión colectiva del fenómeno tributario, a costa de orillar completamente el aspecto o dimensión subjetiva o individual de la capacidad contributiva» (p. 39).

11 Dicha pregunta no incluye a las necesidades públicas absolutas, pues en atención a su naturaleza, estas solo pueden ser satisfechas por el Estado. Por ejemplo, una necesidad pública absoluta, que se deriva de la vida en colectividad, que no podría ser satisfecha por los individuos es la construcción de obras públicas de infraestructura o también la provisión de seguridad nacional.

12 Consideramos un ejemplo de ello al reconocimiento constitucional de la educación como derecho fundamental de todos los ciudadanos. Pues, si bien es un tema que interesa a toda la colectividad, no cabe duda que la educación es una necesidad que podría ser satisfecha por los individuos en un libre mercado sin necesidad de suponer un elemento que condicione la existencia propia del Estado. Así, toda vez que ha sido recogido como derecho fundamental, el Estado asume responsabilidades y cargas que deben financiarse con recursos públicos.

13 En esta sentencia, el Tribunal Constitucional, partiendo de lo resuelto en la sentencia recaída en el expediente N° 0008-2003-AI/TC, señala que los aspectos básicos sobre los cuales se configura un Estado social y democrático

más allá de las obligaciones de pago y puede incluir otras obligaciones adicionales¹⁴. De esta manera, el Tribunal infiere lo siguiente:

De ello puede afirmarse que 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 (fj. 13).

Así, el Tribunal Constitucional reconoció expresamente que un tributo puede tener objetivos ajenos a la mera recaudación de recursos públicos, siempre y cuando se busque alcanzar otras finalidades constitucionales.

Al respecto, Villegas (2002) señala que, si bien la actividad financiera del Estado puede estar dirigida a obtener ingresos y realizar gastos para que el Estado realice sus actividades, es posible que la actividad financiera no esté dirigida solo a cubrir los gastos del Estado, sino también tenga como objetivo el cumplimiento de finalidades públicas (p. 14). De esta manera, en el caso de los tributos extrafiscales «el gobierno no se propone exclusivamente el objetivo de cubrir gastos percibiendo recursos, sino que además intenta llevar a cabo, mediante medidas financieras, finalidades públicas directas» (Villegas, 2002, p. 15).

De otro lado, debe quedar claro que, en todos los casos, el tributo creado con fines extrafiscales debe contemplar en su hipótesis de incidencia necesariamente un hecho que revele capacidad contributiva¹⁵, pues, de no hacerlo, se podría terminar gravando un hecho que no representa capacidad contributiva para el contribuyente (Bravo, 2014, p. 240). No obstante, como señala Durán (2005), citando a Cubero y García, el respeto del principio de capacidad contributiva no es un obstáculo para que el legislador, cuando se configura el presupuesto de hecho del tributo, considere cuestiones extrafiscales que respondan a criterios económicos o al cumplimiento o satisfacción de objetivos e intereses públicos que la Constitución garantiza (p. 10).

De esta manera, Landa (2013) sostiene que los elementos de un tributo extrafiscal son los siguientes: la capacidad contributiva, un componente recaudatorio (expresado en la alícuota

de derecho son los siguientes: (i) «la exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal»; y» (ii) «la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social» (fj. 12).

- 14 Según el Tribunal Constitucional, esas otras obligaciones pueden ser las siguientes: obligaciones de autodeclaración de tributos, obligaciones de informar en las fiscalizaciones, la responsabilidad solidaria de terceros vinculados con el contribuyente y también los deberes de colaboración con la Administración Tributaria en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal (fj. 12).
- 15 El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, citando a Alberto Tarsitano, conceptualiza a la capacidad contributiva como la «aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible» (fj. 11). Así, en esta sentencia, el Tribunal destaca «que cualquier tributo que se establezca debe basarse siempre en una manifestación de la capacidad contributiva» (fj. 10).

y cuantía de pago, así como en la necesaria relación de proporcionalidad) y la incorporación de objetivos o bienes públicos que deben ser implementados por el Estado (pp. 176-177).

Ahora bien, la extrafiscalidad de un tributo puede expresarse de diversas formas. Entre ellas, se pueden producir medidas disuasivas sobre actividades que no se consideran convenientes y, en estos casos, el Estado incrementa las alícuotas en los tributos o crea sobretasas, adicionales o recargos. Asimismo, se pueden realizar acciones alentadoras para promover actividades económicas, científicas o culturales que se consideren útiles para el país. En este último caso, las medidas, entre otras, pueden consistir en la exención de tributos, diferimientos, deducciones o reintegros (Villegas, 2002, p. 15).

El tema que será materia de análisis de esta investigación —los incentivos fiscales para las donaciones con fines benéficos— presenta un caso en el que el Estado le ha otorgado un fin extrafiscal al impuesto a la renta. Así pues, cuando el Estado transforma una deducción a favor de determinadas entidades no lucrativas con fines que benefician a la sociedad en un gasto deducible o en un crédito contra el impuesto a la renta, entonces está buscando satisfacer necesidades públicas a través de medios que no son solamente recaudatorios. Ello pues, como se verá, cuando se da un tratamiento fiscal preferencial a estas deducciones el Estado renuncia a determinada cantidad de ingresos por concepto del impuesto a la renta, pero con el objetivo de que estos sean utilizados en entidades no lucrativas que tienen finalidades que benefician a toda la sociedad.

Ahora bien, tomando en cuenta lo señalado en este primer capítulo, se procederá a explicar la postura que se presenta en el presente trabajo. Esta se puede expresar en los siguientes términos: primero, que no solo el Estado puede garantizar la satisfacción de las necesidades públicas relativas, pues los privados también pueden colaborar con ello; segundo, que la actividad estatal de recaudación no es el único mecanismo para alcanzar los metas del Estado, ya que dichos objetivos también pueden ser alcanzados de manera directa cuando este —al hacer uso de los fines extrafiscales de los tributos— incentiva a los privados en la ejecución de actividades que conlleven a tales fines; y, tercero, que la solidaridad como principio posibilita que los particulares puedan colaborar de otra manera con el objeto de satisfacer los fines estatales. Es decir, los ciudadanos no solo pueden colaborar a través del sostenimiento de las cargas públicas, sino también cooperando directamente en el cumplimiento de los fines estatales.

De este modo, las donaciones realizadas con fines benéficos son el mecanismo que permite verificar la hipótesis. En otras palabras, a lo largo del presente trabajo se explicará cómo las donaciones con fines benéficos permiten justamente satisfacer los fines estatales y representan una forma de colaboración directa de los privados con el Estado y, a su vez, una forma de actuación directa del Estado, donde este utiliza el impuesto a la renta con un fin extrafiscal a efectos de satisfacer las necesidades públicas de forma directa.

3. Tratamiento normativo de las donaciones

En este capítulo se analizarán algunos conceptos del derecho civil involucrados en las donaciones y, posteriormente, se realizará un análisis con respecto del tratamiento tributario de la LIR, a propósito de la deducibilidad de las donaciones a favor de entidades sin fines de lucro. Para tener una perspectiva más completa del tratamiento tributario, se desarrollarán el concepto de rentas de tercera categoría, el origen del tratamiento tributario de las donaciones en la legislación peruana y las reglas para que las donaciones realizadas a entidades sin fines de lucro sean fiscalmente deducibles.

3.1. Las donaciones desde el punto de vista del derecho privado.

Con el objeto de poder construir una respuesta a los cuestionamientos planteados en el epígrafe 2.1., se considera pertinente desarrollar en términos civiles la naturaleza jurídica de las donaciones.

Las donaciones son una forma de expresión de la autonomía privada de las personas¹⁶. En efecto, como consecuencia del reconocimiento constitucional de la libertad de contratar¹⁷, las personas tienen el poder de decidir cómo disponer de su esfera jurídica patrimonial en sus relaciones con otras personas. Dicha libertad de contratar, según lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 02175-2011-PA/TC, está constituida por dos garantías: (i) «[a]utodeterminación para decidir la celebración de un contrato, así como la potestad de elegir al co celebrante»; y (ii) «[a]utodeterminación para decidir, de común acuerdo [entiéndase: por común consentimiento], la materia objeto de regulación contractual» (fj. 8).

De lo anterior, se puede observar que, a nivel constitucional, existe un reconocimiento amplio y definido de cuáles son las facetas de la libertad de contratación. Así, mediante la celebración de donaciones, se ejerce esta libertad toda vez que los individuos acuerdan libremente su celebración, resuelven con quiénes celebrar tales contratos y, principalmente, convienen que el contenido del acuerdo será de naturaleza gratuita.

En este punto, resulta conveniente preguntarse sobre los alcances y límites de la gratuidad de un acuerdo: ¿qué se debe entender por un negocio jurídico a título gratuito?, ¿qué es una liberalidad?, ¿existe similitud entre gratuidad y liberalidad?

Para Roppo (2009), primero conviene distinguir entre negocios jurídicos onerosos y gratuitos. Se entienden por los primeros a los negocios jurídicos en los que cada parte realiza una prestación a favor de otra, y la prestación de una parte implica un sacrificio soportado por esta con el objeto de obtener la ventaja representada de recibir la prestación de la contraparte (p. 406).

A su vez, Roppo (2009) señala que se entienden por los segundos a los negocios jurídicos en los que la parte que realiza la prestación no recibe una contraprestación como ventaja, por lo que realiza un sacrificio sin ventaja y su contraparte obtiene una ventaja sin sacrificio (p. 407).

En términos sencillos, se puede decir que un negocio jurídico oneroso es aquel en el que las partes involucradas realizan un sacrificio a favor de su contraparte con el objeto de obtener una ventaja; en cambio, en un negocio jurídico gratuito una parte realiza un sacrificio a favor de su contraparte sin recibir una ventaja a cambio.

Entendido ello ahora, surgen las siguientes preguntas: ¿qué se entiende por liberalidad? y ¿existe similitud entre gratuidad y liberalidad? Por un lado, tomando en cuenta el concepto

16 Morales (2011) refiere que la autonomía privada ha sido definida como un poder normativo para crear efectos jurídicos que se desarrolla en el momento en el que se declara la voluntad y que también se desenvuelve en la creación de un reglamento de programación de intereses (p. 54).

17 El derecho a la libre contratación se encuentra reconocido en el inciso 14 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú y, de igual modo, en su artículo 62. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el expediente 7339-2006-PA/TC que «el derecho a la libre contratación se concibe como el acuerdo o convención de voluntades entre dos o más personas naturales y/o jurídicas para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica de carácter patrimonial. Dicho vínculo —fruto de la concertación de voluntades— debe versar sobre bienes o intereses que posean apreciación económica, tengan fines lícitos y no contravengan las leyes de orden público» (fj. 47).

reseñado previamente, Roppo (2009) señala que la gratuidad está determinada por la ausencia de una verdadera retribución (p. 407). Por tal razón, la donación es un contrato gratuito, pues el donante no recibe ninguna retribución a cambio de la prestación realizada al donatario. Por otro lado, Roppo (2009) indica que la liberalidad se entiende como la intención de enriquecer a otro desinteresadamente, y que lo opuesto a liberalidad son los contratos interesados (p. 409).

Para ejemplificar ello, imaginen el siguiente ejemplo: ALFA es una empresa dedicada a la comercialización de revistas jurídicas. No obstante, celebra contratos de donación con varias universidades para entregar varios ejemplares de revistas sin ninguna retribución a cambio, con el objeto de hacer conocida la marca de la revista. Dichos contratos son claramente gratuitos, ya que no existe retribución a favor de ALFA, pero no son liberales porque no hay un propósito de enriquecer a las universidades desinteresadamente. Ello en la medida en que la entrega gratuita de las revistas jurídicas tiene un interés encubierto: difundir el nombre de la empresa entre posibles lectores y anunciantes. Por esta razón, dichos contratos serían negocios jurídicos gratuitos e interesados.

De esta manera, se puede afirmar que gratuidad y liberalidad son dos conceptos que pueden coincidir en un contrato atendiendo a las circunstancias, o también pueden no coincidir como en el supuesto ejemplificado previamente.

En suma, las donaciones son negocios jurídicos celebrados en ejercicio pleno del derecho constitucional a la libertad de contratación. Dichos negocios jurídicos son por naturaleza gratuitos, debido a que el donante realiza un sacrificio sin recibir ventaja de parte del donatario. No obstante, estos negocios jurídicos gratuitos no siempre son liberalidades, pues en algunos casos el donante sí tiene un interés encubierto en su realización.

3.2. La regulación de las donaciones en la Ley del Impuesto a la Renta.

Una vez establecido un marco general sobre las donaciones en términos civiles, se procederá a analizar su tratamiento tributario en la LIR para las empresas. Para determinar el impuesto a la renta por pagar, las personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría deben deducir de la renta bruta generada en un ejercicio los gastos deducibles admitidos por la LIR, lo cual da como resultado la renta neta de tercera categoría.

Al respecto, conviene responder las siguientes preguntas: ¿qué se entiende por rentas de tercera categoría de acuerdo con la LIR?, ¿cuál es el origen del tratamiento otorgado a las donaciones? y ¿cómo se tratan actualmente las donaciones realizadas por personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría?

3.2.1. ¿Qué se entiende por rentas de tercera categoría?

De un lado, el capítulo I de la LIR establece cuál es su ámbito de aplicación¹⁸. De este modo, dispone que los conceptos afectos a dicho impuesto son los siguientes: (i) las rentas que

18 Este capítulo contiene el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta peruano. De un lado, Ataliba (2001) indica que la hipótesis de incidencia es la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto para dar nacimiento a la obligación, la cual se contrapone al concepto de hecho imponible, entendido como el hecho concreto, efectivamente ocurrido de conformidad con la previsión legal (p. 70). Así pues, uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia es el aspecto material el cual «contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que ella (hipótesis de incidencia) consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia; es la descripción de los datos sustanciales que sirven de soporte a la hipótesis de incidencia» (Ataliba, 2001, pp. 136-137).

proviene del capital, del trabajo o de la aplicación de ambos, siempre que las rentas provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; (ii) los flujos de riqueza, los cuales comprenden a las ganancias de capital y otros ingresos que provengan de terceros; y (iii) las rentas imputadas o rentas fictas establecidas por la ley¹⁹.

De otro lado, en los capítulos II y III se establece cuál es la base jurisdiccional del impuesto y quiénes son los contribuyentes de este. Ambos conceptos son esenciales para completar el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, pues permiten delimitar cuáles son los conceptos que, efectivamente, se encuentran gravados para los contribuyentes en función de su condición de domiciliados (los cuales tributan por sus rentas gravadas de fuente peruana y extranjera) o no domiciliados (los cuales tributan solo por sus rentas gravadas de fuente peruana) y en función de su calidad de personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades conyugales, asociaciones de hecho y personas jurídicas.

Una vez determinados los conceptos afectos al impuesto a la renta —en función del tipo de operación, al individuo que la obtiene y su grado de conexión con el Perú—, la LIR establece, en sus capítulos V y VI, cómo se gravan estos conceptos.

De esta manera, en el capítulo V, específicamente en el artículo 22, se dispone que las rentas gravadas de fuente peruana se encuentran distribuidas en las siguientes categorías²⁰: (i) las rentas de primera categoría son las producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes²¹; (ii) las rentas de segunda categoría son las rentas del capital no comprendidas en la primera categoría, tales como las regalías, intereses, ganancias de capital y otras²²; (iii) las rentas de tercera categoría son las que provienen del comercio, la industria y las otras señaladas en el artículo 28 de la LIR; (iv) las rentas de cuarta categoría son las obtenidas por la ejecución del trabajo en forma independiente²³; y (v) las rentas de quinta categoría son las obtenidas por la ejecución del trabajo en forma dependiente y las reguladas en el artículo 34 de la LIR.

Particularmente, de acuerdo con el inciso a), artículo 28 de la LIR, las rentas de tercera categoría son las que provienen de actividades:

[D]erivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar; como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Como se puede observar, esta categoría comprende a actividades de carácter comercial e industrial, por lo que nos referiremos a estas actividades como actividades empresariales²⁴.

19 Para un análisis más detallado de los conceptos gravados, véase García Mullín, R. (1980, pp. 13-32) y Fernández Cartagena, J. (2004, pp. 1-18).

20 Debe notarse que cada categoría de renta tiene su propia forma de determinación y cálculo.

21 Las rentas de primera categoría se encuentran señaladas en el artículo 23 de la LIR.

22 Las rentas de segunda categoría se encuentran señaladas en el artículo 24 de la LIR.

23 Las rentas de cuarta categoría se encuentran señaladas en el artículo 33 de la LIR.

24 El artículo 28 de la LIR hace referencia a otras actividades que se encuentran incluidas en el rubro de rentas de tercera categoría. No se va a realizar un análisis detallado de cada uno de los conceptos, pero debe de quedar claro que las rentas de tercera categoría abarcan, principalmente, a las rentas empresariales.

En este caso, se analizarán las deducciones por donaciones realizadas por personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría —esto es, generadoras de rentas empresariales— a favor de entidades sin fines de lucro.

3.2.2. ¿Cuál es el origen del tratamiento otorgado a las donaciones en la LIR?

La primera norma tributaria en el Perú que estableció reglas vinculadas a donaciones realizadas a favor de ciertas entidades es la Ley N° 7904, publicada el 26 de julio de 1934. Dicha norma contenía como impuestos a los siguientes: el impuesto sobre la renta del capital movable, el impuesto a las utilidades, el impuesto a los predios rústicos y urbanos, el impuesto a los sueldos y el impuesto progresivo sobre la renta.

En el caso del impuesto sobre utilidades industriales y comerciales, este gravaba con un 7 % la utilidad líquida obtenida por entidades de cualquier industria o comercio. Pues, para efectos de determinar la utilidad sujeta al impuesto, resultaba factible deducir el importe de aquellos gastos, castigos y desmedros necesarios para obtener la utilidad. Así, la Ley 7904 estableció que se consideraban gastos deducibles las asignaciones de carácter cívico en beneficio de obras o servicios públicos y las destinadas al sostenimiento de instituciones de investigación, beneficencia, asistencia social, desarrollo y defensa de la industria.

Años después, como consecuencia de las diversas modificaciones realizadas en la Ley 7904, se creó una nueva legislación del impuesto a la renta mediante el Decreto Supremo N° 287-68-HC, publicada el 9 de agosto de 1968.

En el artículo 20 del Decreto Supremo N° 287-68-HC, se estableció una clasificación de las categorías de renta, similar a la vigente en el artículo 22 de la LIR²⁵. De esta manera, en el artículo 44 de dicha norma, se estableció que no eran deducibles para la determinación de la renta neta de cualquier categoría las donaciones y cualquier acto de liberalidad en dinero o en especie. No obstante, sí eran deducibles las asignaciones cívicas destinadas a establecimientos e instituciones de beneficencia, de asistencia social, de educación, de investigación científica o cultural, siempre que no se excedieran del 15 % de la renta neta en cada ejercicio.

Posteriormente, se promulgó el Decreto Legislativo 200, en junio de 1981. En el artículo 36, también se dispuso que podían deducirse, del conjunto de las rentas de los sujetos afectos al impuesto, los importes pagados en el ejercicio gravable por concepto de asignaciones cívicas destinadas a establecimientos e instituciones de beneficencia, de asistencia social, de educación, investigación científica o cultural, siempre que no se excedieran del 15 % de la renta neta en cada ejercicio.

En 1984, se modificó el Decreto Legislativo 200, a través de la Ley 24030, a efectos de rebajar el límite deducible por donaciones hasta el 10 % de la renta neta del contribuyente.

Un par de años después se eliminó la deducción por donaciones del Decreto Legislativo 200, mediante el Decreto Legislativo N° 399 publicado el 30 de diciembre de 1986. No obstante, se dispuso que los montos donados y las asignaciones cívicas destinadas a establecimientos e instituciones de beneficencia, de asistencia social, de educación y de investigación

25 En el Decreto Supremo N° 287-68-HC, se indica que las categorías existentes eran las siguientes: rentas de primera, que corresponden a rentas de predios; rentas de segunda categoría, que corresponden a la renta de otros capitales; rentas de tercera categoría, que corresponde a las rentas del comercio, la industria y similares; rentas de cuarta categoría, que corresponde a las rentas del trabajo independiente; rentas de quinta categoría, correspondiente al trabajo dependiente. Esta distribución en categorías se mantiene hasta la actualidad, pero con ciertos cambios.

científica y cultural podían ser aplicados como créditos contra el impuesto a pagar. Para dichos efectos, se debía de aplicar la tasa media del contribuyente sobre los importes donados con el fin de determinar el crédito.

Un elemento importante a considerar es que, a la par que se desarrollaba un tratamiento tributario referido a las donaciones, conforme se ha observado, también tuvo un desarrollo particular e independiente el tratamiento tributario, como gasto o como crédito, de las donaciones a favor de universidades y entidades educativas²⁶.

En 1992, se publicó la Ley 25381, que dispuso la creación de la Ley del Impuesto a la Renta. Con respecto de las donaciones, se dispuso, en el artículo 92, que se podía utilizar como crédito el importe de las donaciones realizadas a universidades, centros educativos y culturales, así como entidades afines registradas en el Ministerio de Economía y Finanzas. De este modo, de un lado, se podía deducir hasta un 75 % del monto donado hasta el límite del 20 % de la renta neta global y, de otro lado, se podía deducir, como crédito contra el impuesto a la renta, el importe equivalente a aplicar la tasa media contra el doble del monto donado.

Después, el 31 de diciembre de 1993 se publicó el Decreto Legislativo 774, el cual creó la vigente Ley del Impuesto a la Renta. En el artículo 88 de esta norma, se establecía que las personas receptoras de rentas de cualquier categoría que otorgaran donaciones a universidades, centros educativos y culturales tendrían derecho a un crédito contra el impuesto, equivalente al importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre los montos donados a las citadas entidades, que en conjunto no excediera del 10 % de su renta neta global o de tercera categoría.

Finalmente, los últimos cambios importantes sobre donaciones se encuentran recogidos en los dos últimos Textos Únicos Ordenados de la Ley del Impuesto a la Renta:

- (i) Mediante el Decreto Supremo 54-99-EF, que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta en 1999, se dispuso que:
 - Para efectos de la deducción de rentas de tercera categoría y otras rentas, se autorizaba la deducción de gastos por concepto de donaciones otorgadas a favor de entidades no lucrativas con determinados objetos sociales, así como de entidades del sector público nacional, hasta un límite del 10% de la renta de tercera categoría.
 - Las personas receptoras de rentas de cualquier categoría que otorgaran donaciones a instituciones educativas particulares y públicas, al igual que las instituciones culturales, tendrían derecho a un crédito contra el impuesto, equivalente al importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre los montos donados a las citadas entidades, que en conjunto no excedieran del 10% de su renta neta global o de tercera categoría.
- (ii) Mediante el Decreto Supremo 179-2004-EF, que aprobó el vigente Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, básicamente se mantuvo la regulación vinculada a la deducción de donaciones en el caso de generadores de rentas de tercera categoría y otras rentas hasta el límite del 10% de la renta neta. Sin

26 Para un análisis más detallado sobre el desarrollo de dicha normativa, véase Bustamante y Marrou (1992, pp. 19-28).

embargo, en su vigésimo sexta disposición transitoria final se recogió la derogación del artículo que permitía utilizar las donaciones como crédito contra el impuesto a la renta, es decir, se derogó el inciso d) del artículo 88 de la LIR.

En resumidas cuentas, a lo largo de la existencia de las normas sobre el impuesto a la renta en la historia tributaria peruana, el tratamiento fiscal favorable a los montos otorgados por donaciones a favor de determinadas entidades no lucrativas siempre estuvo presente en la legislación peruana. Empero, su tratamiento nunca fue uniforme, puesto que en algunos periodos los montos otorgados calificaron como gastos deducibles y, en otros, como créditos contra el impuesto a la renta. Ello se debe a que, como se verá más adelante, existen motivos que justifican para otorgar incentivos fiscales para las donaciones realizadas a favor de entidades sin fines de lucro.

En la actualidad, cuando se analicen las reglas vigentes de la LIR, las donaciones destinadas a entidades no lucrativas o a favor de entidades del sector público, constituyen gastos deducibles para los generadores de rentas de tercera categoría o para los generadores de rentas de trabajo. Como se señaló al inicio de este trabajo, el análisis se limitará al estudio de los gastos realizados por las personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría o rentas empresariales.

3.2.3. ¿Cómo se tratan actualmente las donaciones realizadas por personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría?

Al respecto, la LIR ha diseñado un doble tratamiento para las donaciones: por un lado, se dispone que, en principio, no son deducibles como gasto y, por otro lado, se admite como excepción que solo serán deducibles aquellas que tengan una finalidad benéfica o estén destinadas a entidades del sector público nacional.

En primer lugar, el artículo 44 de la LIR establece en su inciso d) que no son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo los casos excepcionales previstos en el artículo 37 de la LIR.

Dicha disposición normativa contiene términos que pueden interpretarse tomando en cuenta los conceptos de gratuidad y liberalidad previamente comentados en el epígrafe 3.1. Así, cuando la regla dispone que «no son deducibles las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad» está asumiendo que las donaciones tienen que ser contratos liberales; esto es, contratos que buscan enriquecer desinteresadamente al donatario. Por ello, se podría entender que sí son deducibles aquellas donaciones que, si bien califican como negocios jurídicos gratuitos, constituyen negocios jurídicos interesados en los que el donante busca enriquecer interesadamente al donatario, pues tiene una motivación empresarial²⁷.

Lo anterior se encuentra respaldado por jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En efecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11284-8-2015, se estableció que se entienden por actos de liberalidad a los actos de beneficencia y a los actos desinteresados, donde el contribuyente se despoja de una parte su patrimonio para otorgarlo a terceros sin que en su realización exista una motivación empresarial (p. 14). De lo conceptuado por el Tribunal Fiscal se puede afirmar,

27 Recordemos el ejemplo planteado en el epígrafe 3.1. referido a la empresa ALFA, que realizó donaciones a favor de diversas universidades a efectos de ampliar su rango de lectores y auspiciadores.

en sentido contrario, que, si existe una motivación empresarial en la donación, entonces esta no podría calificar como una liberalidad y, por lo tanto, podría constituir un concepto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

En segundo lugar, el artículo 37 de la LIR sistematiza reglas para determinar la renta neta de tercera categoría. Así, para tales efectos se delinea, por un lado, el principio de causalidad como columna vertebral y, por otro lado, se establece un listado abierto de deducciones permitidas como conceptos que se derivan del principio de causalidad.

De este modo, el inciso x permite la deducción de donaciones realizadas a entidades con determinados fines que califiquen como entidades receptoras de donaciones y las donaciones a favor de entidades del Sector Público Nacional. Tales deducciones tienen como límite cuantitativo el 10 % de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas señalada en el artículo 50 de la LIR²⁸.

En el caso de las donaciones de este inciso, las entidades receptoras de donaciones, que no sean entidades del Sector Público Nacional, además deben de tener un objeto social particular. Ello puesto que se exige que estas tengan como contenido a alguno o algunos de los siguientes fines: beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud o patrimonio histórico cultural indígena u otros semejantes²⁹.

De igual forma, el inciso x.l dispone que son «deducibles los gastos por concepto de donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que se realicen a las entidades» del sector público nacional y a favor de entidades calificadas como receptoras de donaciones que tengan como objetivo recuperar alimentos en buen estado para entregarlos gratuitamente a personas necesitadas, así

28 Para poder apreciar cómo se calcula el límite del 10 % para la deducción de donaciones, se examinará el siguiente ejemplo: la empresa BETA realizó una donación por S/100 000 a favor de una entidad receptora de donaciones. Esta empresa BETA, considerando las pérdidas de ejercicios pasados, calculó una renta neta de S/ 500 000. Esta renta neta considera en su totalidad el importe de S/100 000 por donaciones realizadas en el ejercicio a entidades receptoras de donaciones; es decir, los S/100 000 no son deducidos para el cálculo preliminar de esta renta neta. Para calcular el límite máximo deducible por donaciones, esta renta neta se divide entre 11, lo cual da como resultado la suma de S/ 45 455. Este es el monto máximo a deducir, pues S/ 45 455 es el 10 % de la que vendría a ser la verdadera renta neta ascendente a S/ 454 545. De este modo, la suma que exceda los S/ 45 455 no será deducible a pesar de haberse efectuado a una entidad receptora de donaciones. Para ver ejemplos más detallados con el método de cálculo, véase Bernal (2011, pp. 7-11).

29 Estos términos no cuentan con definiciones positivizadas a nivel normativo, empero, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se puede apreciar que dicha entidad administrativa acude a las definiciones propuestas por diccionarios y enciclopedias jurídicas.

Así, por ejemplo, en relación con la asistencia social, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 03485-8-2017 ha señalado, tomando en cuenta la definición de la *Enciclopedia Jurídica Omeba*, que dicho término tiene el significado de «prestar ayuda o socorro, y en un sentido más restringido, atención profesional sea médica, jurídica o religiosa, etcétera, a toda persona o grupo de ellas, en trance de necesitarla, y que la asistencia privada, en su origen, es de carácter esencialmente benéfico, obedece a un sentido filantrópico y humano, y alcanza solo al verdadero indigente, por lo que a fin de calificar una determinada actividad como de asistencia social, esta debe encontrarse dirigida solo a quienes no cuentan con los medios económicos suficientes para solventarla».

De igual modo, para definir el concepto «artístico», la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05039-5-2002 acudió al *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas* y señaló que el referido concepto se encuentra vinculado con el arte o aquello que según la generalidad ofrece belleza para los sentidos. Asimismo, dicho diccionario define «arte» como virtud, habilidad o industria para realizar algo. De este modo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05039-5-2002 indica que cuando la LIR «establece la exoneración de dicho impuesto a favor de las asociaciones con fines artísticos se refiere a aquellas que reúnen a personas que cultivan, promueven o difunden el ejercicio de un arte».

como también son deducibles los gastos necesarios que se encuentren vinculados con dichas donaciones. La disposición señala que esta deducción «no podrá exceder del 1.5 % del total de las ventas netas de alimentos³⁰ del ejercicio que realice el contribuyente».

A partir de ahora, cuando se hable de «donaciones con fines benéficos» se estará refiriendo a aquellas donaciones realizadas a favor de entidades sin fines de lucro y organizaciones internacionales acreditadas ante el Estado peruano que cuenten con alguno de los siguientes fines: (i) los fines señalados en el inciso x del artículo 37 de la LIR; o (ii) que se dediquen a recuperar alimentos en buen estado para entregarlos gratuitamente a personas que necesiten los alimentos.

De otro lado, el Reglamento de la LIR³¹ ha establecido las reglas necesarias que deben ser tomadas en cuenta a efectos de que una entidad generadora de rentas de tercera categoría pueda deducir gastos por concepto de donaciones. De esta manera, dichas reglas se encuentran reguladas en los incisos s y s.I del Reglamento de la LIR.

De la interpretación de ambos incisos, se pueden desprender los siguientes requisitos indispensables que deben ser considerados para que de una donación pueda ser deducida de la renta bruta de tercera categoría:

- (i) La entidad beneficiaria de la donación debe ser calificada previamente por SUNAT como una entidad perceptora de donaciones.

Para obtener dicha calificación, la entidad debe encontrarse inscrita en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y en el Registro de Entidades Inafectas del Impuesto a la Renta o en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta³².

30 El numeral 3 del inciso s.I del Reglamento de la LIR indica que se entiende por alimentos a «cualquier sustancia comestible cruda, procesada, preparada o cocinada, hielo, bebidas e ingredientes que cumplan con todos los requisitos de calidad y que, si bien no pueden ser comercializados en el mercado por razones de apariencia, frescura, madurez, tamaño u otras condiciones equivalentes, se encuentran aptos para el consumo humano al momento de ser transferidos a las entidades receptoras de donaciones».

31 Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado a través del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

32 Con relación a este requisito, Villanueva Arias (2009) hizo notar que no existe identidad entre los fines señalados en los incisos x del artículo 37 de la LIR y los fines señalados en el inciso b del artículo 19 de la LIR para que una entidad no lucrativa pueda obtener la calificación como entidad exonerada del impuesto a la renta (pp. 19-20). Así, el inciso x del artículo 37 señala que son deducibles las donaciones realizadas a entidades sin fines de lucro que tengan como objetivo la salud o el patrimonio cultural indígena; no obstante, estos fines no están contemplados en el inciso b del artículo 19. De igual forma, el inciso b del artículo 19 de la LIR señala que se encuentran exoneradas del impuesto a la renta las entidades con fines políticos, gremiales o de vivienda, los cuales no se encuentran señalados en el inciso x del artículo 37 de la LIR. Esta discrepancia puede generar los siguientes resultados: (i) que una asociación sin fines de lucro que tenga fines de salud no puede calificar como entidad exonerada del impuesto a la renta y, por tanto, sería imposible que pueda calificar como entidad perceptora de donaciones; y (ii) que una asociación sin fines de lucro que tenga fines de vivienda califique como entidad exonerada del impuesto a la renta, pero no pueda calificar como entidad perceptora de donaciones.

Al respecto, la diferencia de fines también ha sido comentada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4179-4-2007, en la cual se señaló lo siguiente: «Que como se aprecia de las normas antes citadas los fines indicados en ella no son exactamente los mismos que los previstos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que esta norma está vinculada al Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, materia de autos, a diferencia del inciso x) del artículo 37° y el inciso b) del artículo 49° de la Ley del Impuesto a la Renta que como se indicó precedentemente, está

Asimismo, de acuerdo con lo señalado por la Resolución de Superintendencia N° 300-2017-SUNAT, se debe presentar una solicitud de calificación como entidad perceptora de donaciones firmada por el representante legal acreditado ante el RUC y, además, se debe haber presentado la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio anterior; a menos que la entidad recién hubiere iniciado sus actividades en el ejercicio.

Las entidades del sector público nacional, excepto las empresas estatales, y las organizaciones internacionales acreditadas ante el Estado peruano tienen la calificación de entidades receptoras de donaciones con carácter permanente.

- (ii) La donación debe acreditarse de las siguientes formas:
 1. En el caso de las entidades del sector público nacional, mediante el acta de entrega y recepción del bien donado, así como una copia autenticada de la resolución que señale que la donación ha sido aceptada.
 2. En el caso de donaciones a favor de organizaciones internacionales, mediante una declaración emitida por la organización.
 3. En el caso de las demás entidades —las cuales necesitan contar con la calificación de SUNAT como entidades receptoras de donaciones—, mediante un comprobante de recepción de donaciones.

- (iii) En el caso de las donaciones realizadas al amparo del inciso x, estas podrán ser deducidas como gasto en el ejercicio en que se produzcan los siguientes hechos, según el tipo de bien que sea objeto de donación:
 1. El dinero en efectivo se deduce cuando se entregue el monto al donatario y, de ser aplicable, deberán utilizarse medios de pago³³.
 2. Los bienes inmuebles se deducen cuando la donación conste en escritura pública, la cual debe permitir identificar el bien donado, su valor y las cargas del donatario.
 3. Los bienes muebles registrables se deducen cuando la donación conste en un documento de fecha cierta, el cual debe permitir identificar: el bien donado, su valor y las cargas del donatario.
 4. Los títulos valores se deducen cuando sean cobrados.
 5. En el caso de otros bienes muebles, se deducen cuando la donación conste en un documento de fecha cierta donde se puedan apreciar las características del bien, su valor y estado de conservación. En caso sean bienes perecibles, estos deben entregarse antes de la fecha de vencimiento y, en caso de que no exista dicha fecha, en un plazo que permita su utilización.

referida a la deducción de gastos por donaciones y los requisitos que deben cumplir los donatarios (entidades receptoras de donaciones)».

33 El Decreto Supremo N° 150-2007-EF, Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, establece que, en el caso de transacciones que superen los S/ 5000 o USD 1500, se deben pagar utilizando medios de pago a través del sistema financiero. A tales efectos, se consideran medios de pago a depósitos en cuenta, giros, transferencia de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas, cheques, remesas y cartas de crédito.

- (iv) En el caso de las donaciones realizadas al amparo del inciso x.I, estas podrán ser deducidas como gasto en el ejercicio en que la donación conste en un documento de fecha cierta donde se puedan apreciar las características del bien, su valor y estado de conservación. En este documento, se debe dejar constancia, de ser el caso, de la fecha de vencimiento del alimento. Asimismo, estos deben entregarse antes de la fecha de vencimiento y, en caso de que no exista dicha fecha, en un plazo que permita su utilización.

En resumidas cuentas, la regulación de la LIR no admite la deducción de todas las donaciones realizadas por una empresa, sino que solamente son deducibles aquellas que sean donaciones interesadas (es decir, negocios jurídicos gratuitos con un interés empresarial), o con fines benéficos, o a favor del sector público nacional.

Así, si tomamos en cuenta ello desde el punto de vista de la política estatal, cuando un Estado permite la deducción de donaciones para fines benéficos o altruistas está incentivando que se realicen este tipo de actividades³⁴. Porque, mediante este mecanismo, las empresas podrán disminuir la renta imponible sobre la cual aplicarán la tasa del impuesto a la renta. Dicha política se sustenta en el hecho de que las finalidades de las entidades no lucrativas que reciben las donaciones son de interés general (como, por ejemplo, la educación, la salud o la recuperación de alimentos saludables para personas necesitadas) y, a su vez, se reconocen los fines sociales que debe perseguir una empresa.

Por consiguiente, en un Estado social y democrático de derecho, el reconocimiento de la deducibilidad de las donaciones con fines benéficos resulta conveniente, ya que dichas liberalidades generan bienestar en la sociedad y, por lo tanto, complementan el cumplimiento de los fines del Estado y permiten la satisfacción, en cierta medida, de necesidades públicas. En consecuencia, se puede decir que, gracias a este mecanismo, el Estado puede reforzar el cumplimiento de sus propósitos, puesto que ya no solo cuenta con los recursos públicos obtenidos de sus ciudadanos a través de tributos, sino que también cuenta con la colaboración privada de estos.

4. Las liberalidades y la deducción de gastos para la determinación de la renta de tercera categoría

Una vez establecido que las donaciones con fines benéficos coadyuvan a la generación de bienestar en la sociedad, e indirectamente son un mecanismo que le permite al Estado cumplir sus fines, ahora surge la pregunta sobre en qué medida dichos conceptos pueden ser admitidos como gastos deducibles a la luz de nuestro ordenamiento jurídico vigente³⁵. A tales efectos,

34 Un ejemplo de ello puede observarse en el impacto de los incentivos fiscales de las donaciones en el siglo XX y el fortalecimiento económico e institucional de la Universidad del Pacífico. Al respecto, véase Bustamante y Marrou (1992, pp. 39-57). Con respecto a dicha investigación, resulta esclarecedor lo señalado en los considerandos finales: «Hay contribuyentes que están dispuestos a donar sumas para fines de intereses social (entre ellos, la educación universitaria) más que a pagar impuestos, pues para ellos no hay forma de asegurar que el Estado dirija esos recursos a los mismos fines. Los contribuyentes temen por sus aportes [y que] se deriven a otros usos menos urgentes e importantes, como los burocráticos. [...] En resumen, el contribuyente cree tener —y tiene— derecho a que sus recursos sean asignados de modo efectivo y eficiente a aquellos fines y a aquellas instituciones donde el interés social se cumple-también desde su perspectiva- del mejor modo» (Bustamante y Marrou, 1992, pp. 56-57).

35 Guastini (2004) refiere que se entiende por ordenamiento jurídico al conjunto estructurado de normas obtenidas como consecuencia de un proceso de interpretación de las disposiciones normativas existentes y no simplemente como el conjunto de instituciones vigentes en un sistema (pp. 248-250, 259).

primero se analizará el concepto de causalidad de la LIR y, posteriormente, si las donaciones con fines benéficos en realidad contribuyen con la generación de riqueza para las empresas o si pueden encuadrarse bajo otro esquema de deducción de gastos.

4.1. ¿Cuál es el concepto de causalidad recogido en la LIR?

Con respecto al concepto de causalidad en la LIR, es pertinente señalar que dicho concepto cumple un rol central para la determinación de la renta neta de tercera categoría o la renta neta empresarial. Ello toda vez que la LIR no grava directamente la totalidad de las rentas brutas empresariales, sino que admite la deducción de ciertos conceptos para efectos de obtener un ingreso real (o más técnicamente denominado, una renta neta) sobre el cual aplicar la tasa del impuesto a la renta empresarial³⁶. Pues bien, la LIR —en su artículo 37— establece que, para la deducción de dichos conceptos, estos deben constituir tanto erogaciones necesarias para producir renta como erogaciones necesarias para mantener la fuente productora de renta³⁷.

A propósito, de acuerdo con Villanueva (2013), se ha señalado que la causalidad estructurada en la LIR recoge dos concepciones de causalidad de la doctrina alemana: por un lado, la causalidad objetiva, por la cual los gastos deben estar vinculados con la actividad empresarial, y, por otro lado, la causalidad subjetiva, por lo que los gastos deben tener como finalidad la generación de rentas (pp. 110-111).

En adición a ello, debe notarse que, cuando en el artículo 37 de la LIR se establece que son deducibles los gastos necesarios para producir renta y mantener la fuente generadora de renta, la conjunción «y» significa «posibilidad separada» (Hernández, 2002, p.). Según Hernández (2002), en otras palabras, la LIR, al usar dicha conjunción, no condiciona la deducibilidad a que el gasto sea necesario para producir renta y a su vez sirva para mantener la fuente productora de esta, sino que la propia norma admite que un gasto sea deducible si cumple indistintamente alguno de dichos condicionamientos (p. 303).

El concepto de causalidad que se viene analizando en este trabajo ha tenido un desarrollo jurisprudencial sustantivo en el Tribunal Fiscal. Durán (2015) señala que el Tribunal Fiscal ha tenido dos líneas argumentativas: de un lado, se ha sostenido que un gasto es necesario cuando este es obligatorio e imprescindible y a su vez está destinado a la generación de renta y, por otro lado, se ha desarrollado desde una perspectiva amplia que debe permitirse la deducción de gastos incluso cuando estos no generen directa e inmediatamente una renta (pp. 18-19).

La primera postura se observa en las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003, 4807-1-2006 y 9478-1-2013, en las que se señaló que para que un gasto de reparación o mantenimiento de carreteras sea deducible este debe tener el carácter de extraordinario e indispensable para la generación de renta de la empresa, pues, en caso contrario, si se trata de un beneficio o de una obra que en principio debería realizarla el Estado, entonces constituiría una liberalidad no deducible (Durán, 2015, pp. 18-19).

La segunda corriente argumentativa —que ha tenido un desarrollo jurisprudencial más sólido— puede observarse en las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007. En las referidas resoluciones, cuando se conceptúa al principio

36 El artículo 55 de la LIR precisa que la tasa del impuesto a la renta por rentas de tercera categoría es de 29,5 %.

37 El Tribunal Fiscal ha afirmado en la Resolución N° 261-1-2007 que se entiende por fuente productora de renta «al capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor; y que en este concepto, entran básicamente las cosas, muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades» (p. 7).

de causalidad, se precisa que la relación de necesidad entre los gastos y los ingresos tiene un carácter amplio, lo que permite deducir gastos que no guardan una relación directa con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente. Inclusive, de conformidad con lo expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3625-10-2014, pueden admitirse los gastos que, indirectamente, permiten la generación de renta, siendo que su generación puede ser efectiva o potencial (Durán, 2015, p. 19).

La postura que se suscribe en el presente trabajo es aquella que analiza la necesidad de los gastos desde una perspectiva amplia. Ello se justifica en el hecho de que el artículo 37 de la LIR se encuentra estructurado bajo un sistema de *numerus apertus*, puesto que los gastos deducibles para la determinación de la renta neta empresarial no se encuentran limitados a los estrictamente señalados en dicho artículo, debido a que pueden deducirse otros conceptos, siempre y cuando se respeten los márgenes del principio de causalidad. Asimismo, ello se evidencia cuando el último párrafo del referido artículo 37 establece que, para determinar la necesidad de los gastos, deben evaluarse criterios como la normalidad, la razonabilidad³⁸, «entre otros»³⁹. Dicha frase deja claro que pueden existir otros criterios para analizar la necesidad de un gasto, lo cual permite señalar, según Hernández (2000), que el principio de causalidad debe ser interpretado con flexibilidad (p. 298).

A propósito, se considera incorrecta la primera línea argumentativa expuesta por el Tribunal Fiscal, pues transgrede el principio de legalidad⁴⁰ al establecer requisitos de deducibilidad (que un gasto sea extraordinario e indispensable) que no se desprenden directamente de la disposición normativa del artículo 37.

Asimismo, en función de lo expuesto en el apartado número 2 del presente trabajo, lo señalado por el Tribunal Fiscal contraviene a los fundamentos mismos de la tributación. Ello si la existencia del Estado se justifica, porque este debe de satisfacer las necesidades públicas y, para dicho objetivo, obtiene tributos legítimamente, entonces toda actividad ejecutada por

38 Con respecto a los criterios de normalidad y razonabilidad, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 03627-10-2014, ha establecido sus propias definiciones. Así, por un lado, sobre el criterio de normalidad, dicha instancia administrativa ha señalado que este criterio «está vinculado al hecho de que un gasto sea necesario y normal de acuerdo con el giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa». Por otro lado, sobre el criterio de razonabilidad, el Tribunal Fiscal indica que el gasto «tiene que ver con que el mismo esté vinculado con el volumen de las operaciones del negocio, con el nivel de ingresos o cualquier otro criterio que lógicamente justifique su realización».

Asimismo, con referencia a estos criterios, García Mullín (1980) señala que ambos surgen del principio de causalidad y constituyen caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles (p. 122). Adicionalmente, para Durán (2015), por un lado, la normalidad es un criterio cualitativo del gasto que exige que deben estar destinados a la obtención de beneficios; por otro lado, la razonabilidad es un criterio cuantitativo del gasto que alude a un máximo permisible para la deducción de estos según los ingresos del contribuyente (pp. 21-22).

39 El último párrafo del artículo 37 de la LIR señala que «[p]ara efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros».

40 El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente N° 0042-2004-AI, ha señalado que por el principio de legalidad se comprende a «la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes» (fj. 9). Por otro lado, en la misma sentencia se precisa que no debe confundirse dicho concepto con el principio de reserva de ley, según el cual la creación y modificación de ciertas materias solo puede realizarse por ley (fj. 10).

los privados que coadyuve a la satisfacción de tales necesidades debería ser reconocida por el Estado. En otras palabras, si una empresa realiza obras de reparación y mantenimiento de una carretera para realizar sus actividades productivas, dicho gasto debería ser reconocido por el Estado como deducible toda vez que existe una causalidad subjetiva (la finalidad de generar renta) y, a su vez, tal erogación exonera al Estado de la ejecución de dicha obra con los tributos recaudados por este⁴¹.

Por consiguiente, el concepto de causalidad es un principio recogido en la LIR que contempla la deducción de erogaciones o gastos que sean necesarios para mantener la fuente productora de renta (causalidad objetiva) o que sean necesarios para generar renta (causalidad subjetiva). La relación de necesidad que debe existir entre los gastos y la fuente productora de renta o la renta producida es de carácter amplio (Durán, 2015, p. 19 y Villanueva, 2013, p. 102) y debe ser interpretada de forma flexible y, por lo tanto, la deducción no está condicionada a la generación directa de renta, pues esta puede generarse de manera indirecta. Por ello, lo que importa es su potencialidad o, en otras palabras, que tales gastos permitan potencialmente la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Adicionalmente, para el análisis de necesidad de los gastos deben utilizarse, entre otros criterios, los de normalidad y razonabilidad del gasto.

4.2. ¿Existe relación entre las donaciones con fines benéficos y el principio de causalidad?

Una vez precisado el concepto de causalidad en el impuesto a la renta, se procederá a examinar si las donaciones con fines benéficos pueden tener la calidad de gastos deducibles por cumplir con el principio de causalidad o pueden ser deducibles por encuadrarse en otra categoría de deducciones.

De esta manera, para determinar la calificación de las donaciones con fines benéficos resulta relevante interpretar⁴² las disposiciones normativas de la LIR sobre dicho aspecto: los incisos x y x.I del artículo 37.

En ese contexto, con respecto a la regulación establecida en tales incisos, en este trabajo se sostiene que se pueden establecer dos interpretaciones: por un lado, se puede considerar que dichas erogaciones constituyen desgravaciones de la LIR y, por otro lado, se puede considerar que dichos gastos constituyen auténticos gastos deducibles en cumplimiento del principio de causalidad.

Antes de continuar con este análisis, conviene establecer que, de todos modos, con la deducción de las donaciones benéficas de la base imponible de los contribuyentes, ya sea como una desgravación o como un gasto deducible, el Estado deja de recibir un monto en función de la tasa del impuesto a la renta aplicable al contribuyente. Así, por ejemplo, la empresa ALFA (la cual es una entidad perceptora de rentas de tercera categoría sujeta al régimen general) tiene una utilidad contable de S/1 200 000 y al momento de presentar su Declaración Jurada del

41 Si bien es cierto que, al reconocer a dicho gasto como deducible, se reduce la base imponible y, por lo tanto, se genera un menor impuesto a la renta por pagar, dicha actividad de cualquier forma le permite al Estado cumplir su razón de ser. Así, ya no tendrá que invertir recursos en, por ejemplo, la construcción de una carretera, sino que puede destinarlos en la realización de otras actividades de interés general y la comunidad beneficiada se exime de esperar el tiempo que debería tomar el proceso burocrático de toma de decisiones en el gobierno para que se concrete la obra pública.

42 Ello significa atribuir un significado a tales disposiciones normativas dentro del conjunto de significados admisibles según las reglas de la lengua, las técnicas interpretativas y las tesis dogmáticas aceptadas (Guastini, 2010, p.128).

ejercicio 2018 deduce la suma de S/ 90 000 por concepto de donaciones con fines benéficos. De esta manera, el monto del impuesto a la renta que estaría dejando de percibir el Estado peruano por dicha deducción sería la suma de S/ 26 550. Ello toda vez que la tasa aplicable del impuesto a la renta de tercera categoría (29.5 %) ya no gravaría los S/ 90 000 como renta, pues estos habrían sido suprimidos de la base imponible del contribuyente con la deducción realizada en dicha declaración jurada.

Una vez precisado esto, se analizarán los dos posibles conceptos que pueden englobar a las donaciones filantrópicas. Por una parte, con respecto a la primera postura, se ha indicado que las erogaciones por concepto de donaciones filantrópicas constituyen desgravaciones. Ello en vista de que, conforme con lo señalado por García Mullín (1980), tales conceptos no tienen relación de causalidad con la renta del contribuyente, sino que representan incentivos fiscales que buscan asignar el dinero de los contribuyentes hacia determinados propósitos considerados útiles (pp. 121-122).

En un sentido similar, Reig, Gebhart y Malvitano (2006) señalan que entre los tipos de deducciones existentes están aquellos vinculados con el ingreso bruto de una entidad y las que califican como exenciones objetivas o formas de inversión de renta, donde la deducción constituye un concepto que se busca fomentar, siendo las donaciones un ejemplo típico de este último tipo de gastos (p. 396).

Como se puede apreciar, bajo esta postura las erogaciones de los incisos x y x.l del artículo 37 de la LIR no son conceptos vinculados con la generación de renta o mantenimiento de la fuente. Dichos conceptos, por una razón de política fiscal, constituyen detracciones admitidas por la LIR que tienen como objetivo asignar los recursos que debería recibir el Estado hacia ciertas entidades que cumplen propósitos útiles para nuestra sociedad (educación, beneficencia, salud, etc.).

Por otra parte, con respecto a la segunda postura, las donaciones filantrópicas constituyen gastos casuales, puesto que, en atención a la definición de causalidad previamente desarrollada, tales erogaciones tienen una vinculación indirecta con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Para revisar dicha postura, se hará la pregunta sobre cuáles son las razones por las que una empresa decide realizar donaciones benéficas y cómo así ello tiene una vinculación amplia con la generación de renta y mantenimiento de la fuente.

A propósito, con el objetivo de evaluar los posibles costos de agencia que podría generar la realización de donaciones, se han planteado diversas motivaciones para tales actos. En ese sentido, de acuerdo con Ramsay, Stapledon y Vernon (2001), entre los motivos estudiados se han considerado los siguientes: el altruismo, la responsabilidad social corporativa y la maximización de las ganancias (pp. 187-193).

En cuanto al altruismo, si bien se puede considerar que una donación benéfica procura el bien de forma desinteresada, ello no siempre es así, pues a veces se busca inclusive beneficiar los propios intereses de la compañía. De este modo, Abzug y Webb señalan que el beneficio recibido de una donación se podría encontrar en el *goodwill*⁴³ que crea a

43 La Resolución del Tribunal Fiscal N° 07924-3-2004 afirma que el *goodwill* se identifica «con la empresa en su conjunto, entendiéndose como tal a una entidad económica que no sólo está compuesta por elementos materiales sino por diversos atributos inmateriales, tales como una notable organización y sistema de ventas, equipo administrativo de primera clase, clasificación excelente en materia de crédito, publicidad efectiva, buenas relaciones laborales, ubicación estratégica, asociación favorable con otras empresas, cartera de clientes, imagen, posicionamiento en el

pesar de que esta no sea altamente publicitada (citados en Ramsay, Stapledon y Vernon, 2001, p. 188).

Al respecto de la responsabilidad social corporativa⁴⁴, no hay duda de que en ciertos casos las donaciones son una forma de retribución que otorga la compañía a la sociedad y una forma de reconocimiento de su pertenencia a ella. Sin embargo, también pueden encontrarse razones de beneficio empresarial tras una donación sustentada en la responsabilidad social de la empresa. De esta forma, Dwight señala que entre los beneficios que pueden observarse se encuentran las relaciones públicas de la empresa, el rendimiento financiero y la productividad de sus empleados (Citado por Ramsay, Stapledon y Vernon, 2001, p. 191). Incluso, de una forma directa, como indican Abzug y Webb, puede obtenerse un beneficio directo derivado del incremento de las ventas o servicios debido a que la empresa figura como una entidad con mentalidad social publicitada (Citados por Ramsay, Stapledon y Vernon 2001, p. 191).

En lo referido a la maximización de las ganancias, si bien una donación filantrópica no puede significar para el donante una ganancia directa, sí puede existir una conexión indirecta. Un caso donde puede apreciarse ello, de acuerdo con Haley, se evidencia en una donación benéfica que busca disminuir una publicidad adversa generada por críticas del gobierno al respecto de las decisiones de la compañía o también la publicidad ocasionada por ataques de activistas sociales (Citada por Ramsay, Stapledon y Vernon 2001, p. 192).

En suma, de las razones señaladas, todas ellas tienen como trasfondo la mejora de la imagen de la compañía en un determinado espacio territorial⁴⁵. De ahí que se señale que las erogaciones por concepto de donaciones filantrópicas se encuentran vinculadas en forma amplia con la generación de renta y mantenimiento de la fuente productora de renta. En otras palabras, la mejora de la imagen de una empresa, aunque esta sea potencial y no sea, efectivamente, usada por aquella, determina que esta pueda incrementar de manera potencial e indirecta la generación de renta e incluso puede ayudarle a mantener la fuente productora de renta en circunstancias en las que su imagen se vea seriamente afectada por factores externos.

Entonces, en atención a lo previamente desarrollado, queda claro que existen dos posturas definidas en la doctrina. En ese sentido, queda por definir si las disposiciones normativas contenidas en los incisos x y x.l del artículo 37 constituyen desgravaciones o representan gastos causales.

Para resolver esa encrucijada, se debe partir de las mismas disposiciones normativas y proceder a aplicar los métodos de interpretación de la teoría general del derecho. Así, tomando en cuenta el método sistemático por ubicación de la norma⁴⁶, se visualiza que el artículo 37 se encuentra dentro del conjunto de normas que regulan la determinación de la renta neta del impuesto a la renta a efectos de determinar el importe sobre el cual se aplicarán las tasas del

mercado, entre otras» (p. 3).

44 Al respecto del concepto de responsabilidad social de las empresas, el Tribunal Constitucional en el Pleno Jurisdiccional 0048-2004-PI-TC ha indicado «que ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales» (fj. 24).

45 Higgins (1968) se refiere a un estudio realizado sobre las decisiones de las cortes de Arizona, en el que se señaló que las cortes encontraban implícito un beneficio indirecto derivado de las contribuciones a la caridad y, asimismo, se indicó que la publicidad jugaba un rol importante en las compañías, siendo que la realización de grandes donaciones a la caridad forma parte de la inversión que realizan las empresas en la mejora de su imagen (p. 423).

46 Rubio (2011) indica que, según este método, se debe interpretar una disposición acorde con el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos que se encuentran dentro de su conjunto normativo (p. 247).

referido impuesto. Pues bien, dicho conjunto normativo tiene diversos criterios para llegar a la renta neta en función de la categoría del impuesto que se esté determinado.

Así, analizando el artículo 37 de la LIR bajo una interpretación literal y utilizando el método de la *ratio legis*⁴⁷, se puede apreciar que, justamente, este artículo establece un método de determinación de la renta neta de tercera categoría. Dicho método admite la deducción de la renta bruta de ciertos conceptos, siempre que estos cumplan con el ya desarrollado principio de causalidad.

Ahora, dicho artículo, después de definir el principio de causalidad y antes de iniciar con la enumeración del conjunto de gastos que pueden deducirse para determinar la renta neta de tercera categoría, indica que «en consecuencia son deducibles». Literalmente, la norma establece que, atendiendo al principio de causalidad, resultan deducibles los gastos realizados por donaciones con fines benéficos, toda vez que tales conceptos se encuentran dentro de los incisos del artículo 37. Ello se encontraría justificado en la postura señalada previamente, según la cual las donaciones filantrópicas permiten incrementar la imagen de la empresa y así, de manera indirecta, se incrementa la generación de renta.

En conclusión, siendo ello así, queda descartada la posibilidad de que los gastos por donaciones con fines benéficos sean desgravaciones, puesto que dicha interpretación excedería los alcances de la LIR, por lo que dichas erogaciones constituyen gastos que cumplen con el principio de causalidad.

No obstante, debe considerarse que, cuando el Estado admite la deducibilidad de tales conceptos, está realizando una asignación de recursos⁴⁸ hacia fines que considera útiles. En efecto, de acuerdo con Yarmolinsky (2000), ello constituye una autolimitación del poder estatal donde se deja en la discreción individual de los individuos de renunciar a cierta porción de sus patrimonios para su asignación como recursos que atienden a fines públicos (p. 176).

Finalmente, si bien la respuesta a la encrucijada planteada previamente fue resuelta de forma sencilla utilizando algunos métodos de interpretación de la teoría general de derecho, se considera que incluso existe otra alternativa para deducir los gastos por donaciones con fines benéficos. Efectivamente, si no estuvieran enumerados los incisos x y x.I en el artículo 37 de la LIR, los gastos por donaciones filantrópicas deberían ser deducibles bajo la premisa general establecida en el primer párrafo del artículo 37. En otras palabras, al ser una erogación causal, los gastos por tales donaciones podrían ser deducidos⁴⁹.

Valga como ilustración de lo dicho anteriormente el caso de los gastos de responsabilidad social. Dichos gastos no figuran en la enumeración de conceptos deducibles del artículo 37, empero existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que ha admitido su deducibilidad⁵⁰. Ello se

47 Rubio (2011) señala que dicho método busca otorgar significados tomando en cuenta la razón de ser de la norma o considerando qué es lo que quiere decir, siendo ello diferente de utilizar la intención del legislador (pp. 240-241).

48 Dicha asignación de recursos significa que el Estado deja de percibir un monto por concepto de impuesto a la renta y permite que lo disfruten entidades con fines benéficos que hayan sido calificadas como receptoras de donaciones por Sunat. A tales efectos, debe tomarse en consideración el ejemplo realizado en este epígrafe 4.2. para entender qué monto exactamente deja de percibir el Estado.

49 Sin embargo, se entiende que se ha regulado su deducibilidad en los incisos x y x.I, con el objeto de establecer límites cuantitativos a su deducibilidad a pesar de constituir gastos causales y también con el propósito de establecer el cumplimiento de requisitos formales para su deducibilidad.

50 Ello puede apreciarse en las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1424-5-2005, 16591-3-2010 y 18397-10-2013. No obstante, también existen resoluciones que resuelven los gastos por conceptos de responsabilidad social en un sentido contrario como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4807-1-2006 y 13558-3-2009. A pesar de ello,

sustenta en el cumplimiento del principio de causalidad toda vez que dichas erogaciones no son meros actos de generosidad de las empresas a favor de las comunidades donde tienen sus operaciones, pues existe una retribución no directa. Ello en la medida en que dichos gastos ayudan a tener un mejor ambiente donde desenvolverse, evitan los posibles conflictos sociales y mejoran la zona de trabajo, siendo que tales consecuencias permiten una óptima realización de sus actividades a las empresas e incluso les posibilitan disminuir costos (Benites, 2014, p. 247).

5. Incentivos fiscales para las donaciones con fines benéficos

En el presente capítulo, se culminará con el análisis previamente realizado hasta el momento a efectos de realizar propuestas que puedan incentivar las donaciones en el ámbito de la LIR. De esta manera, se iniciará reforzando lo dicho en la sección 2. y se agregarán razones adicionales sobre por qué un Estado debería incentivar las donaciones con fines benéficos.

Posteriormente, se elaborará una serie de propuestas en el marco del impuesto a la renta que se traduzcan en incentivos empresariales para que las compañías opten por realizar donaciones con fines benéficos.

5.1. ¿Por qué deberían fomentarse las donaciones con fines benéficos?

En el primer capítulo, se concluyó que, en atención al régimen constitucional peruano, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir con el financiamiento estatal con la finalidad de que el Estado pueda cumplir su cometido. No obstante, también el Estado, por política económica, puede renunciar a cierta porción de ingresos admitiendo la deducibilidad de donaciones benéficas, puesto que estas, en cierta medida, generan bienestar social y complementan el cumplimiento de las finalidades públicas del mismo Estado.

Ante todo, se considera relevante hacer hincapié en dos temas importantes: el hecho de que el tema bajo análisis, la deducibilidad de las donaciones con fines benéficos, es un tema de gobierno y la evolución de los orígenes de esta erogación.

Por un lado, Wildavsky (2017) señala que se trata de un tema gubernamental, ya que es el dinero del gobierno el que es usado a través de este sistema de deducciones e incentivos fiscales para generar mayores contribuciones privadas a la caridad (p. 358). Así, al ser un tema de gobierno, se puede entender por qué existe un control *ex post* por parte de la Administración Tributaria a las donaciones realizadas al amparo del inciso x y x.I de la LIR⁵¹. Dichas herramientas y mecanismos de control se evidencian en lo establecido en los incisos s y s.I del artículo 21 del Reglamento de la LIR. Así, por ejemplo, se regula la forma de acreditación de las donaciones, las declaraciones formales que deben realizar los donantes y la calificación de los donatarios como entidades receptoras de donaciones.

Por otro lado, las donaciones benéficas en su desarrollo no siempre han reflejado una misma idea. De esta manera, se considera necesario señalar que se han planteado dos momentos en el desarrollo de estas deducciones: (i) en un primer momento, estas donaciones solamente significaron un incentivo para que las élites continuaran con su actividad filantrópica

el Poder Judicial ha resuelto casos vinculados con dichas resoluciones del Tribunal Fiscal en el sentido de que tales gastos deben ser deducibles, como en el caso de la Sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 2743-2009-Lima que revocó el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4807-I-2006

51 El control no se encuentra a cargo solamente de la Administración Tributaria, pues como señala DiRusso (2014) en la medida que los donantes colocan dinero y bienes en diversas entidades no lucrativas, estos tienen mayores incentivos para monitorear el uso de los bienes donados.

a la vez que recibían menor carga fiscal; y (ii), en un segundo momento, se dejó de lado esta perspectiva y se empezó a considerar que las deducciones con fines benéficos permitían que las entidades caritativas asumieran cierta responsabilidad para ayudar a ciertos sectores de la sociedad y, de esta forma, se liberaba al gobierno de asumir esta carga por su cuenta⁵² (Russell, 2018, p. 70).

A mayor abundamiento, este segundo momento determinó que ahora se entienda que las donaciones hacia entidades sin fines de lucro puedan considerarse como subsidios en un doble sentido. Según Kireenko (2016), por un lado, constituye un subsidio en la medida en que respalda y financia las actividades de organizaciones privadas que ofrecen alternativas viables sobre programas de gobierno que, directamente, pretenden satisfacer las mismas necesidades (p. 112).

Por otro lado, de acuerdo con Yarmolinsky (2000), significa un subsidio para el gobierno en la medida en que libera al gobierno de la realización de la misma actividad o el mismo servicio, debido a que este será prestado por la entidad sin fin de lucro que recibe la donación (p. 175).

Pues bien, en función de lo previamente señalado se puede indicar que, en la legislación actual, el tema de la deducción por donaciones con fines benéficos es absolutamente un tema de gobierno.

Adicionalmente, se puede señalar que la admisión de tales conceptos como gastos causales se traduce en un apoyo estatal indirecto toda vez que libera al gobierno de la ejecución de ciertas actividades para el cumplimiento de los fines del Estado —por lo que este podría dedicarse a otros fines igualmente valiosos— y permite el desarrollo de las organizaciones privadas no lucrativas, siendo que estas terminan convirtiéndose en auténticas prestadoras de servicios de interés general (propriadamente, acá se hace referencia a la satisfacción de las necesidades públicas relativas representadas en derechos sociales como la educación, la salud o la cultura).

Finalmente, se puede señalar que los incentivos fiscales para las donaciones con fines benéficos encuentran justificación desde una perspectiva de eficiencia económica y también desde el punto de vista de la equidad.

En cuanto a la eficiencia económica, las donaciones con fines benéficos son un mecanismo que permite la acción colectiva en beneficio del público (DiRusso, 2014, p. 296). Ello se puede observar en el hecho de que las donaciones realizadas por privados redundan en el beneficio de toda la sociedad, pues esta recibe servicios (como la educación, la salud, la beneficencia o la cultura) que generan bienestar a sus integrantes. De esta manera, estas donaciones son eficientes económicamente porque permiten que se produzcan mayores bienes y servicios que benefician a la colectividad, cubriendo la falla del mercado⁵³ y del gobierno para proveer

52 Si bien tal desarrollo corresponde a la evolución de su tratamiento en los Estados Unidos, se considera que el último punto resulta aplicable a Perú, pues, tal y como está regulada la deducción de donaciones con fines benéficos, se evidencia que el Estado permite que las entidades receptoras de donaciones administren parte del dinero que le correspondería al Estado en calidad de tributos con la finalidad de cumplir sus fines benéficos, lo cual en cierta medida libera al Estado de atender a los sectores beneficiados por las entidades receptoras de donaciones. Inclusive —como 3.2.2.—, en el Perú las donaciones antes tenían mayores incentivos fiscales, pues podían ser utilizadas como un crédito contra el impuesto a la renta a pagar. De ello se puede desprender que el Estado respaldaba con mayor fuerza estas donaciones a efectos de que las entidades beneficiarias administren el dinero estatal para apoyar a ciertos sectores de la sociedad.

53 A mayor abundamiento, Joseph Cordes plantea que una de las razones principales por las cuales se otorgan subsidios a las entidades no lucrativas es que estas son instituciones potencialmente útiles para corregir fallas de mercado. Véase Cordes (2011, pp. 1014-1016).

dichos bienes y servicios en cantidades adecuadas (DiRusso, 2014, p. 297). Por último, también son eficientes las donaciones con fines benéficos, pues cierta carga financiera de las entidades no lucrativas recae en quienes valoran de forma suficiente su contribución como para realizarla (DiRusso, 2014, p. 297). Es decir, las entidades no lucrativas se financian gracias a aquellos contribuyentes que creen que su dinero estará mejor invertido en estas entidades⁵⁴.

En cuanto a la equidad, no puede obviarse que las donaciones que realiza un contribuyente a favor de entidades sin fines de lucro disminuyen su capacidad de pago del impuesto a la renta, ya que el dinero o los bienes donados ya no se encuentran en su esfera patrimonial. Ello no sucede, en cambio, con aquellos contribuyentes que disminuyen su capacidad de pago del impuesto a la renta, pero por otras razones más individualistas, como podría ser el consumo privado o la diversión (DiRusso, 2014, p. 297).

Sin embargo, el fomento de las donaciones con fines benéficos no es unánime. Así, en un sentido contrario a lo desarrollado hasta el momento, se ha planteado que la transferencia de fondos públicos a entidades sin fines de lucro a través de estos incentivos no es propiamente un mecanismo democrático de asignación de recursos públicos. Ello en la medida de que la distribución de recursos estatales mediante las donaciones benéficas no se haría a través de un proceso democrático de control del presupuesto, sino que la distribución de recursos estatales sería realizada solo por los donantes. De igual forma, la misma autora refiere que dicha distribución que hacen los donantes no contiene una evaluación del gobierno sobre la jerarquía de las necesidades a satisfacer (Montero, 2013, pp. 196-197).

Al respecto, se considera que, si bien se afecta el mecanismo democrático para la distribución de los recursos públicos, este queda vigente, pero de otra manera. Ello en vista de que el mecanismo democrático de distribución de los recursos públicos no ha sido eliminado completamente toda vez que es una misma norma con rango legal (la LIR que es un decreto legislativo que necesitó de aprobación del Congreso después de la delegación de facultades realizada al Poder Ejecutivo para su emisión) que ha establecido específicamente hacia qué tipo de organizaciones pueden dirigirse las donaciones. En ese sentido, sí existe cierta participación democrática en la elección de quiénes serán las entidades beneficiarias, puesto que las contribuciones que estas reciban deberán ser utilizadas para sus propios fines y están sujetas a fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

De otro lado, en opinión de Wildavsky (2017), se podría considerar que la caridad no puede estar condicionada y debe regirse bajo sus propios principios sin importar las reglas y objetivos de gobierno que es establezcan a través de las normas (p. 356).

Al respecto, el hecho de que un Estado fomente este tipo de actividades no significa que las donaciones realizadas para estos fines pierdan su connotación altruista. El altruismo sigue vigente, pues, finalmente, con la donación se busca apoyar a cierto sector de la sociedad. No obstante, el Estado busca fomentar tales actividades dado que, a la vez que son valiosas para la sociedad, le liberan de carga y le permite alcanzar sus fines.

Finalmente, Ramsay, Stapledon y Vernon (2001) señalan, en relación con la deducibilidad y el cumplimiento del principio de causalidad, que existen razones para considerar que falta evidencia que explique las razones por las que una empresa decide donar (p. 193). Así, ello significaría que la cuestión de fortalecimiento de la imagen de una compañía puede no ser

54 Ello a pesar de que, como se vio en el ejemplo del epígrafe 4.2, el monto efectivamente donado es mayor al monto que se deja de tributar al Estado.

un aspecto importante a considerar para las empresas en el momento que deciden realizar una donación filantrópica.

Sin embargo, se considera que este cuestionamiento no afecta en nada la postura del presente artículo a la luz de lo desarrollado en el sistema tributario. Ello toda vez que la LIR permite la deducción de gastos causales en forma amplia, por lo que basta que exista la potencialidad en la generación de renta para que un gasto pueda ser deducible. De esta forma, como se explicó, los gastos por donaciones benéficas son gastos causales toda vez que, potencialmente, permiten fortalecer la imagen de la empresa que los realiza, lo cual significa que podría incrementar sus operaciones y servicios. Sin embargo, esto no significa que la empresa tenga obligatoriamente que hacer uso efectivo de la mejora de su imagen, sino que la mejora de su imagen es un elemento que, potencialmente, le permitiría aumentar sus ingresos.

De esta manera, una vez rebatidos los cuestionamientos al respecto del fomento de las donaciones con fines benéficos, podemos concluir que dicha actividad debe ser fomentada por el Estado por varias razones: (i) las donaciones filantrópicas generan bienestar en la sociedad pues están dirigidas a satisfacer finalidades que se consideran útiles y valiosas para la sociedad; (ii) complementan la actividad del Estado en el cumplimiento de sus fines; (iii) subsidian el desarrollo de organizaciones sin fines de lucro que buscan mejorar la sociedad en diversos ámbitos (salud, cultura, educación, beneficencia y asistencia social, etc.); (iv) subsidian la actividad del Estado, ya que le liberan de carga sobre la realización de las mismas actividades, de manera que puede fortalecer otros ámbitos de su actividad; (v) al constituir un tema de gobierno, la fiscalización del uso de tales donaciones queda asegurada mediante los mecanismos establecidos en el Reglamento de la LIR; (vi) por razones de eficiencia económica, las donaciones con fines benéficos permiten que cierta carga financiera de las entidades no lucrativas sea asumida por los privados y, además, posibilitan que se produzcan bienes y provean servicios (como la educación o cultura) que el gobierno y el mercado no producen en cantidades óptimas; y (vii), por una cuestión de equidad, aquel contribuyente que realiza una donación a favor de una entidad no lucrativa debería tener un trato fiscal más beneficioso que aquel contribuyente que emplea su patrimonio en su propio beneficio.

5.2. ¿Cómo se podrían incentivar de mejor manera las donaciones con fines benéficos en la Ley del Impuesto a la Renta?

Una vez justificada la razón por la cual deducibilidad de las donaciones con fines benéficos debería ser incentivada por el Estado, en la medida que nos benefician a todos y además porque tales erogaciones constituyen conceptos causales de modo indirecto, procederemos a señalar algunas ideas o propuestas que incentivarían la realización de estas actividades⁵⁵:

5.2.1. El establecimiento de gastos deducibles para ejercicios futuros.

Los incisos x y x.l de la LIR contienen límites cuantitativos para la deducción de donaciones con fines benéficos. Así, disponen que tales deducciones no pueden exceder el 10 % de la renta neta de tercera categoría luego de efectuada la compensación de pérdidas. Ahora bien, el exceso que no pueda ser deducido en un ejercicio debería poder deducirse en los ejercicios futuros hasta su agotamiento, siempre y cuando se respete en los ejercicios futuros el límite

55 Todas las propuestas que se mencionan en el presente epígrafe, si bien buscan establecer incentivos fiscales para donaciones con fines benéficos, no deberían dejar de lado el correspondiente análisis de política fiscal para determinar cuál sería el efecto en el nivel de recaudación del impuesto a la renta.

cuantitativo vigente en dicho ejercicio. De esta manera, se podría deducir todo el monto donado a una entidad no lucrativa, empero dicha deducción tendría una deducción temporal por tramos hasta su agotamiento⁵⁶.

5.2.2. Incluir la deducción de donaciones en la negociación de los Convenios de Doble Imposición.

Dicho mecanismo permitiría deducir donaciones realizadas a entidades de alguno de los países miembros firmantes de dicho convenio internacional. De acuerdo con Montero (2013), ello se encontraría condicionado a que «el donante haya obtenido ingresos como no residentes en el país de residencia de la entidad sin fin lucrativo» (p. 201).

Para ilustrar ello, imagínese que en el actual Convenio de Doble Imposición celebrado entre el Perú y Chile (el «CDI») se incorpora la regla que se propone y se da la siguiente situación: la empresa chilena OMEGA realiza su actividad empresarial en Perú y obtiene rentas por ello, pero OMEGA tiene un establecimiento permanente en Perú de acuerdo con el CDI. En esta situación se generaría una doble imposición sobre dicha renta de OMEGA, porque la misma estaría gravada en ambos territorios: en Chile, como residente que grava por sus rentas de fuente mundial, y en Perú, como no residente que genera una renta de fuente peruana. No obstante, de acuerdo con el artículo 7 de beneficios empresariales del CDI, dicha renta solo puede someterse a imposición en Chile, a menos que OMEGA tenga un establecimiento permanente en Perú, de acuerdo con las reglas del CDI. De esta forma, la renta generada por OMEGA se encontrará gravada en Perú toda vez que dicha entidad cuenta con un establecimiento permanente en Perú.

En este contexto —asumiendo que existe una regla que permite deducir donaciones con fines benéficos en el CDI—, OMEGA podría reducir el monto del impuesto a pagar; si realiza una donación con un fin benéfico a favor de una entidad no lucrativa residente en Perú que haya sido calificada previamente como una entidad perceptora de donaciones. La reducción en el impuesto a la renta por pagar dependería de si a dicha donación, en los términos de la supuesta nueva regla del CDI, se le da el tratamiento de un gasto deducible o de un crédito directo contra el impuesto a la renta.

5.2.3. Incrementar el límite cuantitativo establecido en los incisos x y x.I del artículo 37 de la LIR.

Esta propuesta significaría un incentivo más fuerte a efectos de que una mayor cantidad de empresas se encuentre interesada en realizar donaciones a entidades sin fines de lucro. Así, a la vez que realizan una actividad altruista, dicha actividad les permitiría obtener mayores beneficios fiscales.

De un lado, en el caso del inciso x del artículo 37, el límite podría elevarse, por ejemplo, al 20 % de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas

56 Para ejemplificar ello, tómesese como referencia el caso del pie de página 29, mediante el cual se calcula el monto máximo deducible por concepto de una donación realizada hacia una entidad perceptora de donaciones. En este ejemplo, la empresa BETA donó S/ 100 000 a una entidad perceptora de donaciones, pero el monto máximo deducible era de S/ 45 455. Para efectos de establecer un gasto deducible para ejercicios futuros, el exceso no deducido en el ejercicio en el que se realizó la donación —esto es, los S/ 54 545 que exceden el monto máximo deducible— podría ser deducido en los siguientes ejercicios. Ello a condición de que en estos también se respete el monto máximo deducible correspondiente.

de ejercicios previos. De otro lado, en el caso del inciso x.1, el límite podría ampliarse al 3 % del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio que realice el contribuyente.

5.2.4. Establecer diferentes tipos de entidades receptoras de donaciones.

Este mecanismo fue tomado de la experiencia norteamericana, en la que el tratamiento de la deducción de estas donaciones no es uniforme. De esta manera, en función de los intereses sociales que aprecie el Estado peruano, se podrían modificar los montos de las donaciones realizadas a ciertas entidades cuyos propósitos se consideran más valiosos que otros.

Por ejemplo, en el caso del inciso x del artículo 37 de la LIR, podría señalarse que si se realizan donaciones a favor de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social es la salud, educación o el deporte, entonces el monto entregado a dichas entidades podría duplicarse o multiplicarse por un factor. Entonces, si la empresa OMEGA realiza una donación de S/ 10 000 a una entidad no lucrativa receptora de donaciones cuyo objeto social sea el deporte, para efectos del cálculo del límite se podría considerar que OMEGA hizo una donación ascendente a S/ 20 000. En cambio, si la misma empresa hace una donación de S/ 10 000 a una entidad no lucrativa receptora de donaciones cuyo objeto social sea la beneficencia, dicha empresa solo podría considerar los S/ 10 000 como monto efectivamente donado. Ello toda vez que, en el ejemplo, el beneficio de duplicar o multiplicar el valor de la donación efectuada solo aplicaría para donaciones a entidades cuyo objeto social sea la salud, la educación o el deporte.

5.2.5. Incorporar un crédito aplicable contra el impuesto a la renta por concepto de donaciones con fines benéficos.

En el punto 3.2.2. la presente investigación, se observa la evolución legislativa del tratamiento de las donaciones con fines benéficos en el Perú. De este modo, se puede apreciar que existieron momentos en los que las donaciones con fines benéficos eran gastos deducibles, créditos aplicables contra el impuesto a la renta o, incluso, gozaron de ambos beneficios fiscales simultáneamente. Asimismo, en el epígrafe 4.2. se concluye que las donaciones benéficas se encuentran relacionadas con el principio de causalidad, puesto que de forma indirecta y potencial se encuentran vinculadas con la generación de renta de una empresa o el mantenimiento de su fuente.

En atención a ello, no sería posible eliminar el tratamiento de las donaciones benéficas como gastos deducibles. Sin embargo, podría otorgarse, adicionalmente, el beneficio fiscal de considerar a una parte del monto donado como un crédito directo contra el impuesto a la renta por pagar del donante. En otras palabras, si bien son gastos casuales de forma indirecta, nada impediría que se considere a un monto del valor donado como crédito aplicable contra el impuesto a la renta.

Supóngase por caso que la empresa BETA realiza una donación de S/ 100 000 a una entidad no lucrativa calificada como receptora de donaciones. De un lado, asúmase que, en función de su renta neta de tercera categoría luego de efectuadas las pérdidas, podría deducir como gasto la suma de S/ 50 000. De otro lado, podría utilizar —en función de la regla de cálculo establecida para determinar el monto del crédito aplicable— la suma de S/ 10 000 como crédito directo contra el impuesto a la renta. En este caso, el incentivo para realizar donaciones es mayor, ya que no solamente el monto donado hace posible acceder a una deducción que permite calcular la renta neta sobre la cual se aplicaría la tasa del impuesto, sino también que la misma donación otorgaría un crédito directo contra el impuesto a la renta ya determinado.

6. Conclusiones

- El Estado Peruano es un Estado social y democrático de derecho que no solo busca atender necesidades públicas absolutas, sino también necesidades públicas relativas, esto es, necesidades cuya satisfacción no dependen exclusivamente del Estado. Para el cumplimiento de tales fines, todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado para que este pueda acometer sus objetivos.
- El Estado social y democrático de derecho admite que los tributos puedan contemplar finalidades ajenas a la recaudación de tributos. De este modo, el Estado garantiza la satisfacción de las necesidades públicas ya no con el sostenimiento de los gastos mediante los recursos recaudados a través de los tributos, sino a través de diversas medidas financieras canalizadas a través de los tributos. En el caso de la LIR, la posibilidad de poder realizar deducciones por concepto de donaciones con fines benéficos es una muestra de cómo el Estado ha incorporado un elemento extrafiscal en el impuesto a la renta. Ello pues, el Estado busca satisfacer necesidades públicas de forma directa toda vez que financia y subsidia las actividades de entidades no lucrativas que prestan servicios que benefician a la colectividad y se encuentran relacionados con los fines constitucionales del Estado.
- Las donaciones son negocios jurídicos a título gratuito que pueden constituirse en contratos liberales o en contratos interesados. En la LIR, se admite la deducibilidad de las donaciones interesadas con motivaciones empresariales y la deducibilidad de donaciones liberales que se dirijan a entidades sin fines de lucro —que hayan sido calificadas como entidades receptoras de donaciones por la Sunat— que cumplen determinados fines (como la beneficencia, la asistencia o bienestar social, educación, etc.). De esta manera, al ser deducibles tales donaciones, estas permiten disminuir la base imponible para la aplicación del impuesto a la renta de las empresas.
- En el caso de las donaciones con fines benéficos, el reconocimiento de su deducibilidad, incentiva a los privados a realizar este tipo de actos. En un Estado social y democrático de derecho, ello resulta conveniente porque la realización de tales donaciones genera bienestar en la sociedad y, principalmente, colaboran en la consecución de las finalidades estatales y la satisfacción de necesidades públicas.
- Las donaciones con fines benéficos no constituyen desgravaciones de la LIR, sino más bien constituyen gastos deducibles al amparo del principio de causalidad. Esto se debe a que las donaciones con fines benéficos buscan mejorar potencialmente la imagen de la empresa en un determinado espacio territorial. Así, esta mejora implica la posibilidad de incrementar potencialmente la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta. Ello se encuentra reconocido por la LIR en los incisos x y x.I del artículo 37, donde se señala que constituyen gastos deducibles al amparo del principio de causalidad las donaciones realizadas con fines benéficos.
- Incluso, si las donaciones con fines benéficos no se encontrasen reguladas en los incisos x y x.I del artículo 37, estas constituirían auténticos gastos deducibles ya que contribuyen de manera indirecta a la generación de renta y al mantenimiento de la fuente. Ello toda vez que los gastos deducibles no son solamente aquellos que se encuentran establecidos en el artículo 37, pues la enumeración de dicho artículo es abierta a condición del cumplimiento del principio de causalidad (como en el caso de la deducción de gastos de responsabilidad social).

- Las donaciones con fines benéficos deben ser fomentadas por el Estado peruano debido a las siguientes razones:
 - Este tipo de donaciones genera bienestar en la sociedad ya que permite que las entidades sin fines de lucro que las reciben puedan cumplir sus finalidades, las cuales se consideran útiles y valiosas para la sociedad.
 - Complementan la actividad del Estado en la satisfacción de necesidades públicas. Con especial énfasis en las necesidades públicas relativas como la educación o la salud.
 - Financian el desarrollo de organizaciones sin fines de lucro que buscan mejorar la sociedad en diversos ámbitos (salud, cultura, educación, beneficencia social, etc.)
 - Liberan al Estado de la carga de realizar la misma actividad ejecutada por la entidad sin fines de lucro que recibe la donación.
 - La admisión de la deducibilidad de las donaciones con fines benéficos constituye un tema de gobierno porque se realiza una asignación de recursos con fines considerados útiles. En tal medida, al ser un tema de gobierno, la fiscalización del uso de tales donaciones queda asegurada mediante los mecanismos establecidos en el Reglamento de la LIR.
 - Resultan eficientes desde una perspectiva económica puesto que proporcionan financiamiento privado a entidades no lucrativas y propician la provisión de bienes y servicios (como la educación o cultura) que el mercado y el Estado no producen en cantidades óptimas.
 - Por un tema de equidad, aquellos contribuyentes que realizan donaciones a favor de entidades no lucrativas deberían tener un tratamiento fiscal más favorable que aquellos que consumen su patrimonio para su propio beneficio.
- Existen diversos mecanismos para fomentar la deducibilidad de las donaciones. En particular, en el presente artículo se proponen los siguientes mecanismos:
 - (i) la posibilidad de poder utilizar como gastos deducibles para ejercicios posteriores el exceso no deducible en un ejercicio por concepto de donaciones benéficas;
 - (ii) colocar en la negociación de convenios de doble imposición la posibilidad de deducir donaciones con fines benéficos;
 - (iii) incrementar el límite cuantitativo establecido en los incisos x y x.l del artículo 37 de la LIR;
 - (iv) establecer distintos tipos de entidades receptoras de donaciones que permitan incrementar el monto efectivamente donado; e
 - (v) incorporar un crédito contra el impuesto a la renta por concepto de donaciones con fines benéficos.

REFERENCIAS

- Ataliba, G. (2001). *Hipótesis de incidencia tributaria* (Trad. de J. Bravo, J. Panéz y C. Guzmán). Lima, Perú: ARA Editores.
- Benites, M. (2014). Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta. *Revista Derecho PUCP*, (72), 241-252.
- Bernal, J. (2011). Aspectos tributarios de las donaciones efectuadas por perceptores de Rentas de Tercera Categoría. *Actualidad Empresarial*, (242), 7-11. Recuperado de http://asociacionaire.org/wp-content/uploads/2016/08/1_13052_23813-1.pdf
- Bravo, J. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Revista Foro Jurídico*, (13), 236-241.
- Bustamante, L. y Marrou E. (1992). *La Universidad del Pacífico y las donaciones deducibles: estudio de un caso*. Lima: Universidad del Pacífico. Recuperado de <http://repositorio.up.edu.pe/handle/11354/131>
- Congreso del Perú. (1984). Ley 24030, Establecen Normas relativas al financiamiento del Sector Público. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso de la República del Perú, 14 de diciembre de 1984.
- Congreso del Perú. (1991). Ley 25831, Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para 1992. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso de la República del Perú, 28 de diciembre de 1991.
- Cordes, J. (2011). Re-Thinking the Deduction for Charitable Contributions: Evaluating the Effects of Deficit-Reduction Proposals. *National Tax Journal*, 64(4), 1001-1024. Recuperado de <https://www.ntanet.org/NTJ/64/4/ntj-v64n04p1001-24-thinking-deduction-for-charitable.pdf>
- DiRusso, A. (2014). Charity at Work: Proposing a Charitable Flexible Spending Account. *Utah Law Review*, 218(2), 281-325. Recuperado de https://pdfs.semanticscholar.org/3092/1122e8ff5012a2a8cdbe077d95d6f6ffc2199.pdf?_ga=2.64227887.1025616148.1564193558-930579156.1564193558
- Durán, L. (2004). *La noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio*. Recuperado de http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf
- Durán, L. (2015). El principio de causalidad y la deducción de gastos. *Revista Análisis Tributario*, (326), 16-23.

- Fernández, J. (2004). *El concepto de renta en el Perú*. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIlorIPDT_JFC.pdf
- Ferreiro, J. (2006). *Curso de Derecho financiero español*. Madrid, España: Marcial Pons.
- García Mullín, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Santo Domingo, República Dominicana: Instituto de Capacitación Tributaria.
- García Novoa, C. (2009). La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, (11). Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/11/La_Doctrina_del_Principio_de_Solidaridad_CGarc.pdf
- Guastini, R. (2004). Proyecto para la voz 'Ordenamiento Jurídico' de un diccionario. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, (27), 247-282.
- Guastini, R. (2010). *Lecciones de Teoría del Estado y del Estado* (Trad. de J. Monroy y M. Monroy). Lima, Perú: Communitas.
- Hernández, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. *Ius et Veritas*, (25), 297-303.
- Higgins, S. (1968). Corporate Conscience: Charitable Donations. *Arizona Law Review*, (9), 421-427.
- Kireenko, A. y Golovan, S. (2016). Feasibility of the Charitable Tax Deduction Introduction in the Russian Federation. *Journal of Tax Reform*, 2(2), 111-125.
- Landa, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú, *Themis*, (64), 175-180.
- Montero, M. (2013). Aspectos fiscales de las donaciones a entidades sin fines de lucro en Estados Unidos. *Revista de economía pública, social y cooperativa*, (79), 193-218.
- Morales, R. (2011). *Patologías y Remedios del Contrato*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Payton, R. y Moody, M. (2008). *Understanding philanthropy: its meaning and mission*. Indiana, Estados Unidos de América: Indiana University Press.
- Poder Ejecutivo. (1934). Ley N° 7904, Ley de Impuestos sobre la Renta. Lima: 26 de julio de 1934.
- Poder Ejecutivo. (1968). Decreto Supremo N° 284-68-HC, Texto Único del Impuesto a la Renta, al Valor de la Propiedad Predial y al Patrimonio Accionario. Lima: 9 de agosto de 1968.
- Poder Ejecutivo. (1981). Decreto Legislativo N° 200, Ley de Impuestos a la Renta. Lima: 15 de junio de 1981.
- Poder Ejecutivo. (1986). Decreto Legislativo N° 399, Modifican y simplifican la legislación del Impuesto a la Renta a fin de continuar con el reordenamiento legal iniciado con el Decreto Legislativo 362. Lima: 30 de diciembre de 1986.

- Poder Ejecutivo. (1993). Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta. Lima: 31 de diciembre de 1993.
- Poder Ejecutivo. (1995). Decreto Legislativo N° 799, Sustituyen artículos de Ley del Impuesto a la Renta. Lima: 31 de diciembre de 1995.
- Poder Ejecutivo. (2004). Decreto Supremo N° 054-1999, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima: 14 de abril de 1999.
- Poder Ejecutivo. (2004). Decreto Supremo N° 179-2004, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima: 8 de diciembre de 2004.
- Reig, J., Gebhart, J. y Malvitano, R. (2006). *Impuesto a las Ganancias* (11.ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Ramsay, I.; Stapledon, G. y Vernon, J. (2001). Political Donations by Australian Companies. *Federal Law Review*, 29(2), 179-209.
- Roppo, V. (2009). *El Contrato* (Trad. de E. Ariano). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Rubio, M. (2011). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Russell, K. (2018). The Politics of Hidden Policy: Feedback Effects and the Charitable Contributions Deduction. *Politics & Society*, (46), 53-80.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Tribunal Constitucional del Perú. (2003). Sentencia recaída en el expediente 0008-2003-AI/TC. Más de 5000 ciudadanos contra el artículo 4° del Decreto de Urgencia N° 140-2001. 11 de noviembre. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente 0042-2004-AI/TC. Más de 5000 ciudadanos contra el artículo 54° del Decreto Legislativo N° 776. 30 de noviembre. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00042-2004-AI%20Resolucion.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente 0004-2004-AI/TC. Colegio de Abogados del Cusco, Colegio de Abogados de Huaura, Colegio de Contadores Públicos de Loreto, Colegio de Abogados de Ica, Colegio de Economistas de Piura, Colegio de Abogados de Ayacucho, Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, Colegio de Abogados de Puno, Colegio de Abogados de Ucayali y Colegio de Abogados de Junín contra la Ley No. 28194, ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía. 21 de setiembre. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html>

- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente 033-2004-AI/TC. Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF. 28 de setiembre. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2007). Sentencia recaída en el expediente 6089-2006-PA/TC. Express Cars S.C.R.L. contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tacna. 17 de abril. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2007). Sentencia recaída en el expediente 7339-2006-PA/TC. Empresa de Transportes Megabus S.A.C. contra la sentencia de la Segunda Sala Mixta de la Corte Superior de Justicia de Junín. 13 de abril. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/gaceta/gaceta/jurisprudencia/07339-2006-AA.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2012). Sentencia recaída en el expediente 02175-2011-PA/TC. Colegio Particular San Francisco de Asís contra la resolución expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa. 20 de marzo. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02175-2011-AA.html>
- Tribunal Fiscal. (1999). Resolución N° 710-2-99. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/2/1999_2_0710.pdf
- Tribunal Fiscal. (2002). Resolución N° 5039-5-2002. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_05039.pdf
- Tribunal Fiscal. (2003). Resolución N° 5732-5-2003. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_05732.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004). Resolución N° 1275-5-2004. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_01275.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004). Resolución N° 7924-3-2004. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_07924.pdf
- Tribunal Fiscal. (2005). Resolución N° 1424-5-2005. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_01424.pdf
- Tribunal Fiscal. (2006). Resolución N° 4807-1-2006. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_04807.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución N° 9013-3-2007. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_09013.pdf
- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución N° 00261-1-2007. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_00261.pdf

- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución N° 4179-4-2007. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/4/2007_4_04179.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009). Resolución N° 13558-3-2009. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_13558.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 16591-3-2010. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_16591.pdf
- Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 18397-10-2013. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_18397.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 9478-1-2013. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/1/2013_1_09478.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 3625-10-2014. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/10/2014_10_03625.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 3627-10-2014. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/10/2014_10_03627.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015). Resolución N° 11284-8-2015. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_11284.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). Resolución N° 3485-8-2017. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_03485.pdf
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Villanueva, U. (2009). Implicancias tributarias de las donaciones. *Asociación Civil Vectigalia*, (5), 15-30.
- Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Themis*, (64), 101-111.
- Wildavsky, A. (2017). A Tax by Any Other Name: The Donor-Directed Automatic Percentage-Contribution Bonus, a Budget Alternative for Financing Governmental Support of Charity. *The Art and Craft of Policy Analysis*, 352-379.
- Yarmolinsky, A. (2000). The Charitable Deduction: Subsidy or Limitation? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, (29), 173-178.