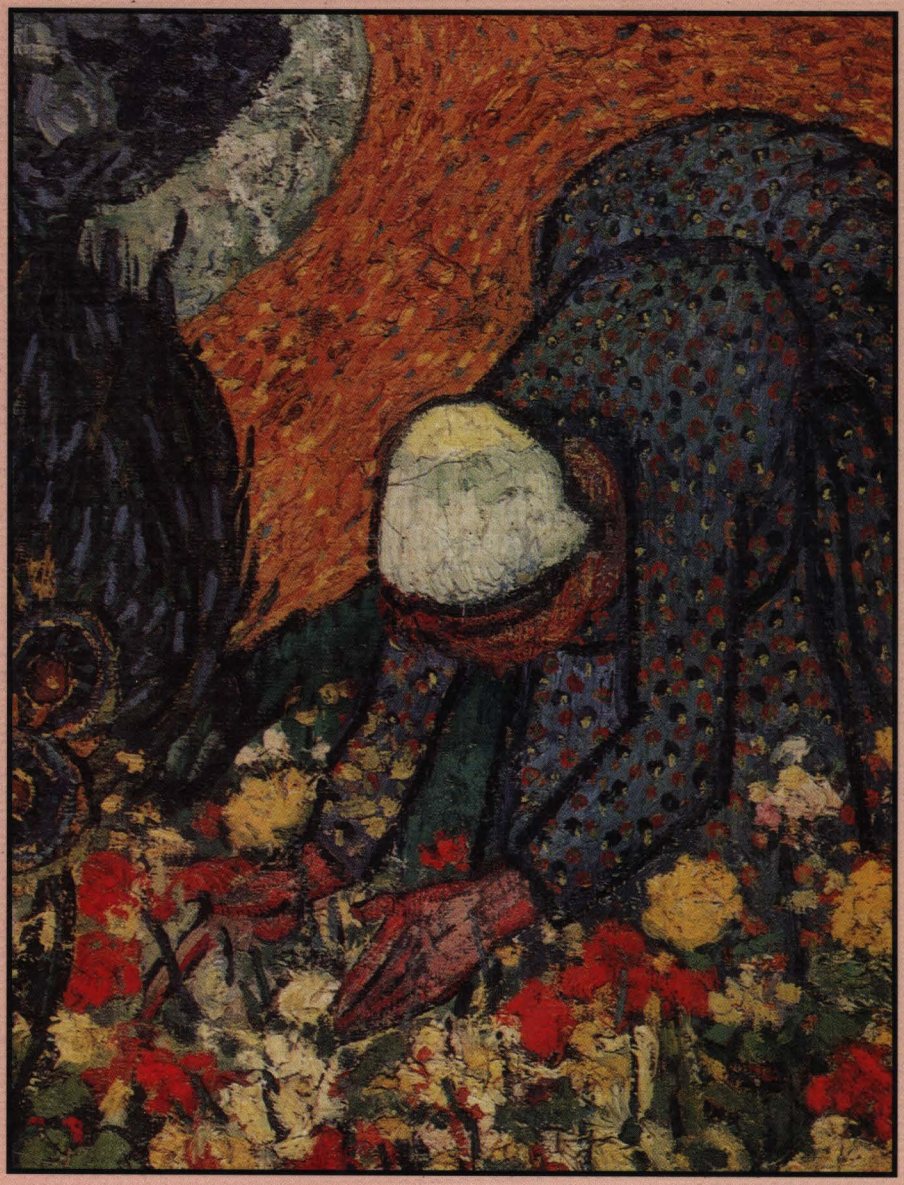
THĒMIS

Revista de Derecho



Humberto Medrano Cornejo • Luis Hernández Berenguel • Mario Vargas Llosa • Manuel Pablo Olaechea
Juan Monroy Gálvez • Jorge Danós Ordóñez • Andrés Valle Billinghurst • Fernando Zuzunaga • Alex Morris Guerinoni
Jorge Luis Picón González • Alex Córdova Arce • Eduardo Sotelo Castañeda • Rocío Liu Arévalo
Alfredo Gildemeister Ruiz - Huidobro • Lourdes Chau • Oswaldo Lozano Byrne • Augusto Adrianzén • Oscar Picón González
Carlos A. Basallo Ramos • José Luis Sorogastúa • Gonzalo Ferrero Diez - Canseco • Lourdes Aguilar Saldívar
José A. Castillo B. • Gonzalo Ruiz D. • Beatriz de la Vega R. • Eduardo Quintana • Roger Yon Ruesta • Nicolás Polar
Luis Miguel Reyna Alfaro • Jorge Luis González Angulo • Humberto Zúñiga Schroder • Karen Sheppard Castillo
Alberto Vergara • Francisco Tudela • Diego García Sayán • Javier Valle Riestra • Francisco Eguiguren • Jorge Trelles • Carlos Blancas

Segunda Epoca / 2000/No.41



Vincent Van Gogh
VIÑEDOS ROJOS EN ARLES

THĒMIS

Revista de Derecho

Prohibida la reproducción parcial o total del contenido de esta publicación sin autorización expresa de la revista.

PRESENTACIÓN

Los que nos vemos involucrados diariamente con el Derecho comprendemos que para trascender se necesitan no sólo amplios conocimientos jurídicos sino, y sobre todo, grandes cualidades humanas. Así, el abogado que es consciente de la realidad que lo rodea y que se compromete con esa realidad es aquél que ha comprendido que el Derecho es una profesión que obliga a quien la ejerce a dejar de lado la indiferencia, indiferencia que nos hace ser conformistas y mediocres. En tal sentido, una de las exigencias que debemos asumir es la de lograr que en nuestro país se consoliden las instituciones democráticas, ya que el respeto a los derechos de los individuos depende de la fortaleza de dichas instituciones.

En efecto, los países que pueden ser considerados democráticos se caracterizan por la existencia en su interior de instituciones sólidas, independientes e imparciales. Estas instituciones permiten que los individuos tengan a su disposición los instrumentos adecuados para defender sus derechos y también sirven para que los gobernantes no se excedan en sus atribuciones, cometiendo abusos. Ahora bien, para que existan instituciones democráticas, los gobernantes y quienes ejercen cierto poder deben tener valores democráticos, es decir, considerar que los derechos de los demás tienen que ser respetados.

Por ello, los operadores del Derecho, que poseemos el conocimiento de los derechos existentes y de los mecanismos para su protección, tenemos que crear y difundir esos valores democráticos, asumiendo el compromiso que nuestra profesión nos impone. De lo contrario, nos convertiremos en profesionales conformistas y mediocres, profesionales que participan de los abusos que comete la injusticia de los totalitarismos o, en general, de cualquier régimen que no respete los derechos de los individuos. En tal sentido, hoy en día, nuestro compromiso como estudiantes de Derecho y abogados se centra principalmente en la búsqueda del fortalecimiento de las instituciones democráticas de nuestro país, de tal manera que si no lo hacemos, somos partícipes, o cómplices, de la pobreza espiritual que, lamentablemente, se está convirtiendo en la característica de nuestra sociedad.

*La presente edición de **THĒMIS – Revista de Derecho**, ofrece una serie de entrevistas realizadas a Francisco Tudela, Diego García Sayán, Francisco Eguiguren, Javier Valle Riestra, Jorge Trelles y Carlos Blancas, las cuales persiguen conocer la opinión de estas distinguidas personalidades acerca del éxito y la vigencia que en nuestro país tienen las instituciones democráticas. Asimismo, **THĒMIS – Revista de Derecho**, ha dedicado la presente edición al estudio del Derecho Tributario, tema, hoy en día, de gran importancia. Autores tales como Luis Hernández Berenguel, Humberto Medrano, Jorge Danós, entre otros, nos brindan sus interesantes puntos de vista sobre la legislación tributaria en nuestro país. Finalmente, **THĒMIS – Revista de Derecho**, no deja de lado las demás áreas del Derecho, pues cuenta con artículos sobre temas societarios, penales y procesales, entre los cuales destaca "la desaparición del derecho de separación del accionista minoritario en la nueva Ley General de Sociedades" escrito por el Doctor Manuel Pablo Olaechea.*

*Los miembros de **THĒMIS – Revista de Derecho** estamos convencidos de que no asumir la responsabilidad que nos corresponde en el desarrollo de la Democracia en nuestra sociedad supone que renunciemos a nuestros más elementales principios, tanto como personas como futuros abogados, y que aceptemos una realidad preestablecida que se manifiesta como inmutable, lo cual es inaceptable para quienes creemos que los seres humanos somos capaces de alcanzar nuestros ideales.*

COMITÉ DIRECTIVO

THĒMIS

Revista de Derecho

Publicación Editada por Alumnos de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

COMITÉ DIRECTIVO

Liz Chirinos Cuadros
Pablo Cueto Saco
Rafael Lanfranco Gallofré
Gilda Spallarossa Lecca
Jéssica Valdivia Amayo

MIEMBROS

Ursula Afán Castillo
Carlos Enrique Arata Delgado
Alvaro Ayllón Bondy
Cecilia Azerrad Urrutia
Andrés Bayly Letts
Ana Cristina Barrionuevo Luna
Fernando Berckemeyer Olaechea
Gonzalo Bonifaz Tweddle
Analía Calmell del Solar del Río
Alejandra Castañeda Andrade
Patricia Gallegos Quesquén
Mariella Hernández Valencia
Mario Huapaya Nava
Fernando Lanfranco Garrido Lecca
Oscar Montezuma Panez
Pilar Olavide Galdós
M. Giselle Pacheco Guillén
Enrique Pasquel Rodríguez
J. Rafael Prado Bringas
Roxana Ramírez Ráez
Karen Sheppard Castillo
Jorge Velarde Arnáez

COMITÉ CONSULTIVO

Jorge Avendaño Valdez
Carlos Cárdenas Quirós
Manuel de la Puente y Lavalle
Carlos Fernández Sessarego
Baldo Kresalja Rosselló
Elvira Méndez Chang
Juan Monroy Gálvez
Javier Neves Mujica
Fernando de Trazegnies Granda

THĒMIS-Revista de Derecho no comparte necesariamente las opiniones vertidas por los autores y entrevistados en la presente edición.

© Asociación Civil **THĒMIS - Revista de Derecho**
2do. piso de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Teléfonos: 460-2870 anexo 656, Fax: 221-2557 Casilla Postal 110711- Lima 11.
Correo Electrónico: themis@pucp.edu.pe
http://www.revistathemis.com

Auspiciada por el Ministerio de Justicia: Resolución Ministerial No. 072-88-JUS del 15 de febrero de 1988

ÍNDICE

Luis Hernández Berenguel 7
Necesidad de cambios sustanciales en el Código Tributario

Jorge Luis González Angulo 17
Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos

Lourdes Chau Quispe y Oswaldo Lozano Byrne 29
La determinación sobre base presunta: un punto de vista jurisprudencial

José A. Castillo Balarezo 37
Los contribuyentes no domiciliados en el Perú: comentarios a la Ley del Impuesto a la Renta

Andrés Valle Billinghurst 47
¿Es la tributación un elemento útil para atraer capitales?

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro 55
La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional

Jorge Danós Ordóñez 73
El proceso contencioso administrativo en materia tributaria

Humberto Medrano Cornejo 97
Impuesto a la Renta y contratos de colaboración empresarial

Jorge Luis Picón González 107
Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana

Alex Córdova Arce 117
Régimen tributario del fideicomiso de titulización de activos

Carlos A. Basallo Ramos 133
Tratamiento tributario del fideicomiso de titulización

Rocío Liu Arévalo y Eduardo Sotelo Castañeda 143
Tratamiento tributario del factoring en el Perú

Oscar Picón González 157
Propuestas para el tratamiento tributario de los contratos derivados

Fernando Zuzunaga del Pino 171
Aspectos tributarios de los contratos de licencia petroleros

Alex Morris Guerinoni 183
Impuesto a la Renta en los contratos que involucran la venta, montaje e instalación de bienes

José Luis Sorogastúa 195
Naturaleza jurídica y definición de la importación temporal para reexportación en el mismo Estado

Lourdes G. Aguilar Saldívar 205
Nuevas reglas de valoración aduanera para la importación de mercancías

Beatriz de la Vega R. 211
Algunos alcances acerca de los precios de transferencia

Roger Yon Ruesta 221
¿"Huaypethue: infracción administrativa o delito penal?"
Acercamiento a la realidad penal tributaria

Karen P. Sheppard Castillo 231
Alcance de los convenios de estabilidad tributaria en la legislación minera:
contribuciones y tasas

INTERDISCIPLINARIAS

Mario Vargas Llosa 239
Las discretas ficciones de Azorín

Alberto Vergara 247
El proceso de Eichmann. Comentarios al libro de Hannah Arendt

Juan Monroy Gálvez 255
El medioevo del Derecho y la nueva Ley de Títulos Valores

Manuel Pablo Olaechea 267
La desaparición del derecho de separación del accionista minoritario en
la nueva Ley General de Sociedades

Augusto Adrianzén 271
Protección de los accionistas minoritarios en las sociedades anónimas abiertas

Humberto Zúñiga Schroder 279
Domain names vs. derechos marcarios: aproximaciones al conflicto

Gonzalo Ruiz D. 297
Definición de mercado relevante y políticas de competencia

Eduardo Quintana 311
Adquisiciones públicas: ¿se requiere competencia en las compras del Estado?

Luis Miguel Reyna Alfaro 325
Derecho Penal y la ley penal en blanco:
algunos apuntes sobre la problemática de la técnica del reenvío en
las legislaciones penales europeas a propósito de la normativa comunitaria

Gonzalo Ferrero Diez Canseco 333
Importaciones paralelas y agotamiento de derechos de propiedad intelectual

Nicolás Polar 345
Ventajas y desventajas del contrato de arrendamiento financiero

Las Instituciones democráticas en el Perú. 359
Entrevistas realizadas a Franciso Tudela, Francisco Eguiguren, Diego García Sayán,
Jorge Trelles, Carlos Blancas y Javier Valle Riestra

RESEÑA DE TESIS 369

PÁGINA UNIVERSITARIA 371

RESEÑA DE LIBROS 373

NECESIDAD DE CAMBIOS SUSTANCIALES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Luis Hernández Berenguel*

El Código Tributario vigente ha incurrido en una infinidad de irregularidades, por lo que se hace imprescindible una decisión política de modificarlo de manera integral. Al hacerlo, se le devolverá el equilibrio necesario que debe existir entre los derechos y obligaciones del acreedor tributario y de los órganos administradores de los tributos, por un lado, y de los contribuyentes y responsables de la obligación tributaria, por otro.

En el presente artículo, el autor analiza cuáles son las irregularidades más saltantes a partir de una crítica global al Código Tributario vigente. Logra determinar que dicho Código atenta contra el Principio de Igualdad que debe regir la relación tributaria, estableciendo excesivas facultades para el órgano administrador de tributos, así como reducidos derechos para los deudores tributarios, originándose una evidente relación desigual en la que el acreedor tributario tiene supremacía sobre el deudor tributario.

Asimismo, analiza algunas de las normas de este Código y logra determinar que muchas de ellas son contrarias a la propia Constitución y muchas veces atentatorias de derechos fundamentales de los deudores y responsables de la obligación tributaria.

El Código Tributario vigente merece críticas de fondo que lo hacen un instrumento legal no idóneo y susceptible de cambios trascendentes para que pueda cumplir el rol que debe corresponderle y lograr el sentido de permanencia que constituye una característica fundamental de todo código.

Es tiempo ya de que se produzca una revisión integral de las disposiciones del Código Tributario y que éste se modifique de manera sustancial. Sin embargo, esta revisión y subsiguiente modificación no serán satisfactorias si es que, como ha ocurrido desde noviembre de 1992 hasta la fecha, únicamente la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tiene a su cargo tales tareas.

En tanto órgano administrador de los principales impuestos del Gobierno Central que constituyen ingresos del Tesoro Público, resulta evidente que encargar a la SUNAT dichas labores inevitablemente desembocará en un texto legal que, como el actual, privilegia la recaudación tributaria por encima de los derechos fundamentales que a todo deudor tributario le debe conferir el Código Tributario.

Creemos que justamente la intervención decisiva que ha tenido la SUNAT en la preparación de los últimos tres Códigos Tributarios y sus modificatorias, así como en la redacción de las principales leyes tributarias vigentes, explica la evidente postergación de los derechos del deudor tributario.

Una decisión política de modificar de manera integral el Código Tributario vigente para devolver el equilibrio que debe existir entre los derechos y obligaciones

* Abogado. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

del acreedor tributario y de los órganos administradores de tributos, y los que corresponden a los contribuyentes y responsables y a los terceros ajenos a la relación jurídico tributaria, inevitablemente presupone encargar la revisión del código actual y la preparación de un nuevo código a un conjunto de personas con conocimientos especializados en la materia, pertenecientes tanto al sector público como al sector privado, que adicionalmente evalúen las inquietudes que al respecto tienen las entidades representativas de las distintas actividades económicas y, en general, los administrados.

Sólo así se podrá esperar un Código Tributario que recoja el principio elemental según el cual, una vez creados los tributos en ejercicio del poder tributario que corresponde al Estado y que lo hace a éste actuar en tal creación mediante una relación de supremacía sobre los administrados, en la aplicación de tales tributos surge una relación jurídico tributaria entre el Estado y los administrados que, en esencia, es una relación de igualdad.

Un trabajo como el presente no permitiría, por la extensión que se nos ha asignado, detallar todos y cada uno de los aspectos regulados por el Código Tributario en que se aprecia un apartamiento de lo que debe ser una relación de igualdad y, por lo tanto, justa.

Por ello, consecuentemente con la idea que persigue este trabajo, cual es la de efectuar un comentario crítico global al Código Tributario vigente, es que se ha distribuido en ocho rubros las principales críticas que pueden ser formuladas al referido texto legal.

I. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA ES UNA RELACIÓN DE IGUALDAD

La norma II del Título Preliminar del Código Tributario, como tendría que corresponder a un verdadero código, señala que dicho Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

Los tributos -sean impuestos, contribuciones o tasas- originan una relación entre dos partes, denominada relación jurídico tributaria. De un lado, está el acreedor tributario, que es siempre el Estado y que está en aptitud de exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. De otro lado, está el deudor tributario -llámese contribuyente o responsable-, que es toda persona o entidad que debe pagar tributos.

El acreedor tributario -en especial cuando está integrado por multiplicidad de dependencias- tiene que designar un órgano administrador del tributo. Éste debe tener facultades suficientes para exigir el pago del tributo y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, los órganos administradores de tributos en que el acreedor es el Gobierno Central, son SUNAT y ADUANAS.

Pues bien, para que el Código Tributario vigente desde el 22 de abril de 1996 rija de manera equilibrada las relaciones jurídicas originadas por los tributos, tendría que haber regulado adecuadamente tanto las facultades de los órganos administradores de tributos, como los derechos y obligaciones del deudor tributario.

Como ya se dijo, una vez creados los tributos, la relación que surge entre el acreedor tributario y el deudor tributario es una relación de igualdad, al revés de lo que ocurre cuando el Estado, en uso de su facultad de imperio y en ejercicio del poder tributario que le es inherente, procede a crear un tributo, porque en ese acto de creación el particular está subordinado al Estado existiendo una relación de supremacía del Estado sobre el particular.

Cuando la norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que éste rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, esto es, la relación jurídico tributaria, implícitamente está reconociendo la verdadera naturaleza de esa relación, que es una de igualdad entre acreedor y deudor tributarios. Lo lógico sería, entonces, que a través del articulado del Código se pudiera constatar que el contenido de sus normas respeta esa premisa fundamental que es la relación de igualdad en que consiste la citada relación jurídico tributaria.

No solamente existen normas claramente violatorias del ordenamiento constitucional sino que, además, el articulado del Código Tributario revela que el legislador ha puesto un énfasis especial en las facultades de las que deben gozar los órganos administradores de tributos –privilegiando entre todos ellos a la SUNAT-, excediéndose en dotarlas de discrecionalidad, así como en acentuar un carácter excesiva e injustificadamente represivo, en desmedro de los derechos de los deudores tributarios . Estos derechos han sido regulados, claramente, de manera diminuta y superficial . De otro lado, se convierte a cada órgano administrador de tributos en juez y parte en el procedimiento contencioso tributario, pudiendo inclusive interponer demanda contencioso administrativa para que resuelva la Corte Suprema de Justicia –en un procedimiento de doble instancia- si las resoluciones en última instancia administrativa son favorables al contribuyente o responsable.

La primera gran conclusión, pues, es que el Código Tributario vigente, al regular la relación jurídico tributaria, prescinde de su verdadera naturaleza y la concibe, contrariamente a lo que la doctrina uniformemente consagra, como una relación desigual en que el acreedor tributario tiene supremacía sobre el deudor tributario.

II. ÉNFASIS EN LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRADORES DE LOS TRIBUTOS Y, EN ESPECIAL, DE LA SUNAT

Como se ha dicho, todo el énfasis del Código está puesto en las facultades de los órganos administradores de tributos y en las obligaciones del deudor tributario pero no refleja preocupación mayor por los derechos del deudor tributario. Basta señalar, al efecto, que en un texto legal con 236 disposiciones -15 normas en el Titulo Preliminar, 194 artículos, 22 finales y 5 transitorias- de manera orgánica, pero superficial, se destinan sólo cuatro disposiciones -artículos 92 al 95- para tratar los derechos de los administrados, es decir, de los deudores tributarios-.

Por el contrario, las facultades de los órganos administradores de tributos, sobre todo de la SUNAT –a la que en diversas normas se le conceden facultades que no tienen los otros órganos administradores- están reguladas de manera profusa y con gran nivel de detalle a lo largo del articulado del Código Tributario. Así, en lo que se refiere a la facultad de determinación de la deuda tributaria, designada como facultad de fiscalización, el artículo 62 trata en 16 incisos de todo lo que le está permitido al órgano administrador del tributo. Se incluye en estos incisos la facultad de incautar documentos y bienes previa autorización judicial que, sin embargo, debe ser resuelta por el juez en el término de 24 horas de solicitada la medida por el órgano administrador, sin correr traslado a la otra parte y sin que, por lo tanto, el afectado pueda ejercer un mínimo derecho de defensa. Incluye también la facultad de realizar inspecciones en locales que no sean domicilios particulares y que se encuentren abiertos, sin necesidad de solicitar autorización judicial, lo que claramente contraviene la inviolabilidad del domicilio que la Constitución protege y de la que no solamente gozan los particulares sino también las empresas.

Estos son solamente dos ejemplos que ilustran acerca del espíritu del legislador de privilegiar excesivamente la facultad de determinación de los órganos administradores de tributos, aun en violación de normas constitucionales.

Es necesario precisar que no se está contra el otorgamiento al órgano administrador del tributo de todas las facultades que éste debe requerir para el cabal cumplimiento de sus funciones. Se está más bien en contra de que dichas facultades estén reguladas de manera tal que el órgano administrador puede excederse en el ejercicio de ellas, afectando derechos mínimos del administrado.

Por ejemplo, tratándose de la facultad de determinación, no hay norma que exija que al término de una fiscalización el órgano administrador del tributo notifique al interesado con una Resolución de Determinación que consigne que no hay nada por cobrar, si es que como consecuencia de dicha fiscalización no han podido formularse reparos. Tampoco existe norma alguna que establezca el plazo máximo que debe durar una fiscalización. Ambos aspectos resultan importantes pues la determinación de la obligación tributaria por el acreedor tributario debe ser única, integral y definitiva –salvo muy contadas y justificadas excepciones-, como garantía de seguridad jurídica y para evitar que el administrado pueda ser perseguido con multiplicidad de fiscalizaciones por el mismo tributo y período. Al contar la Administración Tributaria con facultades suficientes para determinar la obligación tributaria, iniciada por ella la fiscalización no hay razón alguna para que no determine la obligación tributaria de una sola vez, de manera integral y definitiva, dentro de un tiempo máximo y con la obligación de comunicar al interesado el resultado de la fiscalización dentro de ese plazo, sea que tal resultado signifique el reconocimiento de una cantidad a devolver a favor del administrado, o una cantidad a cobrar, o la conformidad con la autodeterminación de la obligación tributaria formulada por el propio interesado.

Pero la facultad de determinación no es la única que posee la Administración Tributaria. En rigor, las facultades que el Código concede a cada órgano administrador del tributo son de seis tipos. Además de la facultad de determinación de la obligación tributaria, el órgano administrador posee la facultad de resolver en primera instancia los procedimientos contencioso administrativos que sean promovidos por los supuestos deudores tributarios cuando ellos no están de acuerdo con la exigencia de pago notificada por tales órganos, y de actuar inclusive como parte en dichos procedimientos, la de recaudación –incluyendo la cobranza coactiva de la deuda-, la facultad normativa, la de información, educación, orientación y asistencia al deudor tributario, y la de sancionar.

En cuanto a la facultad de resolución, el Código vigente, al igual que los anteriores, persiste en conferir

al órgano administrador del tributo la condición de juez y parte en el procedimiento contencioso, tanto administrativo como judicial. Actúa como parte al emitir las resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago de la obligación tributaria y como juez al resolver en primera instancia las reclamaciones formuladas contra dichos valores y, en ciertos casos, contra resoluciones de intendencia, que ponen en cobranza supuestas deudas con las que el afectado no está de acuerdo ejerciendo su legítimo derecho a impugnarlas. En la última instancia administrativa, ante el Tribunal Fiscal, el órgano administrador del tributo actúa nuevamente como parte y si dicho Tribunal resuelve a favor del supuesto deudor tributario, puede interponer demanda contencioso administrativa y actuar como parte en el procedimiento judicial de doble instancia ante la Corte Suprema de Justicia.

No existe un procedimiento administrativo en el que en primera instancia resuelva un ente distinto al que practicó el acto que está siendo impugnado. Pero además, el Código incurre increíblemente en el otorgamiento de un derecho al órgano administrador para interponer demanda contencioso administrativa si las resoluciones del Tribunal Fiscal le son contrarias, siendo así que éste resuelve en última instancia administrativa. Algo así como permitirle a un juez de primera instancia que impugne las resoluciones de la Corte Superior ante la Corte Suprema de Justicia. Sobre este aspecto, incidiremos en el rubro VIII de este trabajo.

Respecto de la facultad de recaudación se pueden formular críticas concretas a determinadas normas del Código Tributario. Por ejemplo, las que califican como responsables solidarios a los depositarios de bienes embargados -hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, cuando habiendo sido solicitados por la Administración no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en que fueron embargados, por causas imputables a los depositarios- y a los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención –cuando nieguen la existencia o el valor de los créditos o bienes o paguen al ejecutado o a un tercero designado por aquél-.

Estas normas sobre responsabilidad solidaria constituyen verdaderos excesos para comodidad de la Administración y ciertamente interfieren, en clara violación constitucional, con los derechos de contratación y de libre empresa, impidiendo el derecho al debido proceso. Además, estas normas colisionan con la propia norma del Código Tributario sobre prelación de créditos, pues como sabemos el crédito tributario no tiene el primer orden de preferencia y en muchos casos se exige al tercero que embargue créditos a favor de un deudor tributario que, a su vez, tiene otras deudas cuyos acreedores gozan de un orden de preferencia anterior al de los créditos tributarios.

Impiden también, pues, las citadas normas, que acreedores preferentes puedan invocar justamente su preferencia sobre los créditos tributarios. Por ejemplo, los trabajadores que podrían cobrarse con los créditos de su empleador, los que la Administración ha ordenado embargar a un tercero para hacerse cobro de créditos tributarios que tiene frente a dicho empleador.

En cuanto a la facultad normativa, el Código viene propiciando que la SUNAT, órgano administrador de tributos –de los tributos más importantes, especialmente impuestos, en que el acreedor es el Gobierno Central- intervenga jugando un rol decisivo en la preparación de todas las normas tributarias y sobre todo de las reglamentarias, lo que claramente se refleja en un desbalance de las normas tributarias que son finalmente dictadas, pues en ellas hay un sesgo que se inclina a favor del Estado, además de que se termina prescindiendo de toda posible intervención de los administrados para lograr que las normas resulten equitativas. El artículo 83 del Código Tributario ha dado pie a este exceso, al consignar de manera expresa que los órganos de la administración tributaria tendrán a su cargo la función de preparar los proyectos de reglamento de las leyes tributarias de su competencia.

Pero, además, constantemente el Código Tributario encarga facultades normativas específicas a la SUNAT, la que en bastantes casos no ejerce o ejerce a destiempo, generándose situaciones en que la inexistencia de norma provoca problemas de aplicación a los contribuyentes y responsables, o retrasa el cabal ejercicio de sus derechos, o hace inaplicables algunas disposiciones de dicho código. Así, por ejemplo, la Administración hasta la fecha no regula –en ejecución de la facultad normativa que expresamente le concede el artículo 80 del Código Tributario- el porcentaje de la unidad impositiva tributaria respecto de cuyo monto no debe exceder una resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago para que se suspenda su emisión, ni regula –en ejecución de la facultad normativa que le concede el artículo 131 del Código Tributario- el ejercicio del derecho de los deudores tributarios, de sus representantes y de sus abogados, a acceder a los expedientes, para informarse del estado de los mismos.

La facultad designada genéricamente por el Código como de orientación al contribuyente y que en reali-

dad comprende la orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente, ha sido enunciada de manera muy simple en el artículo 84 del Código y de esa manera simple está siendo tratada por los órganos administradores de tributos, cuando en verdad dicha facultad adquiere cada vez mayor trascendencia en las administraciones tributarias modernas. Dicho de otra manera, esta facultad de orientación está siendo ejercida de manera muy superficial, respondiendo al simple enunciado, carente de regulación concreta, que contiene el artículo 84 del Código Tributario.

La facultad de sancionar tiene como defecto sustancial el que pueda ser ejercida de manera discrecional, conforme lo establece el artículo 166 del Código Tributario, según el cual la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias. Se justifica que sea discrecional la facultad de determinar la sanción, pues evidentemente sería imposible que la Administración fiscalice a todos los deudores tributarios y terceros –única forma de poder detectar todas las infracciones cometidas y, por ende, sancionarlas-, debiendo consistir tal discrecionalidad en que la Administración establecerá, con arreglo a sus posibilidades, quiénes –entre el universo de los administrados- serán fiscalizados. Empero, no se justifica que una vez determinada la existencia de una infracción y, por lo tanto, de la sanción respectiva, la Administración proceda a sancionar de manera discrecional –es decir, entre los infractores detectados sancione a unos y a otros no-.

En igual sentido, es claramente reprobable que el tercer párrafo del artículo 193 del Código Tributario establezca que la Administración Tributaria, luego de constatar hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o estén encaminados a constituir delitos tributarios, tenga la facultad discrecional de formular denuncia ante el Ministerio Público, pues ello conduce inexorablemente a la arbitrariedad. Es decir, de entre aquéllos que se encuentran en la misma situación –situación conocida por la Administración- ésta decide a quiénes denuncia y a quiénes no.

III. DERECHOS DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

Como se ha dicho anteriormente, sólo 4 artículos del Código están referidos a los derechos de los administrados. Pomposamente, sin embargo, se ha dedicado el Título V del Libro Segundo a los referidos derechos, aún cuando la lectura de los artículos que integran ese título –artículos 92 al 95- nos permiten constatar la poca importancia que el Código Tributario concede a los derechos de los administrados. En efecto, 3 de esos 4 artículos –los artículos 93, 94 y 95- están relacionados con un único derecho que es el de formular consultas escritas, consultas a las que, por lo demás, está restringido su acceso en nuestro Código, porque solamente pueden ser formuladas por entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, y por las entidades del Sector Público Nacional, además de que solamente pueden versar sobre el sentido y alcance de las normas tributarias y nunca sobre hechos concretos y menos futuros.

El cuarto y último artículo sobre derechos de los administrados es el artículo 92 y en su redacción actual ha pretendido acallar las críticas que se formulaban contra el texto primigenio, haciendo una relación extensa de dichos derechos en incisos –del inciso a) al inciso p)– pero exigua y carente de contenido real, y en algunos casos realmente superficial. Así por ejemplo, carece de contenido que el inciso a) del artículo 92 establezca que todo deudor tiene derecho a ser tratado con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria. Igualmente, en muchos de los casos, los incisos suelen contener una declaración lírica que en la práctica no se respeta como debiera, como por ejemplo la mención que hace el inciso e) al referirse al derecho del deudor a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

Nadie puede objetar que es legítimo que un Código Tributario establezca todas las facultades que debe tener un órgano administrador de tributos para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tampoco se puede objetar que es legítimo que precise todas las obligaciones que tiene un deudor tributario e, inclusive, terceros ajenos a la relación jurídico tributaria. Pero, al mismo tiempo, nadie puede negar que es igualmente legítimo que dicho Código regule, con la misma amplitud y esmero, todos y cada uno de los derechos del deudor tributario y de terceros. Y, sin lugar a dudas, le falta al Código esta última regulación. En síntesis, el deudor tributario está desprotegido.

IV. INCONSTITUCIONALIDADES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código incurre en algunas inconstitucionalidades.

A título de ejemplo, encontramos la norma del artículo 157 del Código Tributario, que confiere al Tribunal Fiscal la facultad de declarar inadmisible la demanda.

Sobre este particular, mediante dos resoluciones del 5 de enero de 1999, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República ha establecido que el Tribunal Fiscal no tiene competencia para calificar las demandas dirigidas a dicha Sala y que, por lo tanto, no debe declarar la inadmisibilidad ni la improcedencia de tales demandas.

En primer término, la Sala Civil Transitoria aclara que el artículo 138 de la Constitución Política establece que la potestad de administrar justicia se ejerce por el Poder Judicial, a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y las leyes.

Agrega la Sala, en segundo lugar, que la Constitución reconoce la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional, por lo que ninguna autoridad, cualquiera que sea su rango o denominación, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, conforme al segundo párrafo del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En tercer lugar, señala –en lo que atañe a la inadmisibilidad, que es lo que interesa destacar porque el Tribunal venía declarando tal inadmisibilidad por encontrar diferencias entre la deuda afianzada y la calculada por la SUNAT- que el Código Procesal Civil establece una clara diferencia entre inadmisibilidad e improcedencia en sus artículos 426 y 427, permitiendo, en el primer caso, subsanar la omisión o defecto en un plazo no mayor de diez días. Vale decir que en ningún caso se puede declarar la inadmisibilidad, sin dar oportunidad a la subsanación de la omisión o del defecto.

En cuarto lugar, las aludidas resoluciones de la Sala Civil Transitoria establecen que respecto de las demandas dirigidas expresamente a dicha Sala –como son las que se interponen ante el Tribunal Fiscal-, la declaración de inadmisibilidad sólo corresponde a la referida Sala, y no al Tribunal Fiscal.

En quinto lugar, la Sala concluye que el artículo 157 del Código Tributario afecta el artículo 138 de la Constitución.

En sexto lugar, fluye de lo resuelto por la Sala que, si el Tribunal Fiscal declara la inadmisibilidad de la demanda –lo que en rigor no puede hacer, pues ello es contrario a la Constitución-, el interesado no debe interponer una nueva demanda contra la resolución de inadmisibilidad –porque esta resolución no causa estado, y porque, entonces, la nueva demanda será calificada improcedente-, sino que, más bien, debe hacer valer su derecho en el procedimiento administrativo correspondiente. Es decir, ante el propio Tribunal Fiscal, y la única manera de hacerlo es exigiéndole que remita los actuados a la Sala Civil Transitoria para que sea ésta la que haga la calificación correspondiente, sin que importe el tiempo transcurrido desde que el Tribunal Fiscal, indebidamente, declaró la inadmisibilidad de la demanda.

Otro ejemplo de inconstitucionalidad se aprecia del contenido del inciso a) de la norma IV del Título Preliminar, concordada con el artículo 10 del Código Tributario, que, contrariando el principio de reserva de la ley previsto en el artículo 74 de la Constitución vigente, establece que los agentes de retención y de percepción de tributos pueden ser fijados mediante decreto supremo e inclusive por la Administración Tributaria. Estas normas contrarían también la regulación del principio de legalidad contenida en el propio Código Tributario.

Un tercer ejemplo de inconstitucionalidad surge de lo dispuesto en el artículo 192 del Código Tributario que permite formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. Se afecta de esta manera los derechos del administrado a su buena reputación y otros derechos que le garantiza la Constitución, siendo indispensable que se restablezca, como requisito de procedibilidad de la acción penal, la condición de que haya concluido el procedimiento administrativo.

V. NORMAS PROCESALES ORIENTADAS A DESALENTAR EL EJERCICIO DEL LEGÍTIMO DERECHO DEL ADMINISTRADO A INTERPONER RECLAMACIONES.

Resulta un exceso que el artículo 141 del Código Tributario no admita como medio probatorio en el procedimiento de reclamación, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Igualmente, resulta un exceso que el Código Tributario en su artículo 148 no admita como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no

hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo que éste pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto impugnado actualizado a la fecha de pago.

De otro lado, dado que las resoluciones del Tribunal Fiscal no son notificadas por éste sino por el órgano administrador del tributo –que es parte en dicha instancia-, resulta insólito que se le exija que acredite que está interponiendo dicha demanda dentro del término de 15 días hábiles establecido en el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, por la vía de acompañar una constancia de la notificación certificada de la resolución. Lo insólito es que tal certificación tenga que ser solicitada, y deba ser expedida, a quien se va a constituir como parte en el proceso.

VI. LA DESPROTECCIÓN DEL DEUDOR TRIBUTARIO FRENTE A DETERMINADAS NORMAS PROCESALES

Cuando el deudor tributario –llámese contribuyente o responsable- no está de acuerdo con la exigencia de pago de cualquier órgano administrador de tributos, tiene el derecho de interponer, dentro del plazo de ley, reclamación contra el correspondiente acto administrativo, sin previo pago de la supuesta deuda existente. Sin embargo, cuando el acto administrativo consiste en una orden de pago, la regla es que la reclamación debe ser interpuesta previo pago de la deuda impugnada y la excepción es que se admita la reclamación sin la exigencia de dicho pago previo.

La interposición del recurso de reclamación da inicio al procedimiento contencioso tributario, en su fase administrativa, salvo en los casos especiales previstos en los artículos 151 y 152 del Código Tributario, siendo dicha fase previa a la fase judicial. Pero en este procedimiento, el mismo órgano que expidió el acto administrativo en virtud del cual se pretende exigir una deuda –acto que justamente es materia de impugnación a través del recurso de reclamación-, resuelve en primera instancia. Vale decir, el órgano administrador actúa como juez y parte.

Pongamos un ejemplo, referido a la SUNAT como órgano administrador de los tributos internos cuyo acreedor tributario es el Gobierno Central. Supongamos que la SUNAT, ejerciendo su legítima facultad de fiscalización, considera que un contribuyente "X" adeuda 100 por el Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio gravable. En tal caso, emitirá, y notificará a "X" la correspondiente Resolución de Determinación, estableciendo el monto del tributo adeudado y sus correspondientes intereses moratorios. Si "X" ha presentado oportunamente su declaración jurada anual del citado impuesto y ha reconocido una deuda menor que fue pagada oportunamente, la SUNAT emite, y notifica también a "X" una Resolución de Multa, equivalente al 50% del tributo que ella considera que "X" ha omitido –es decir, 50-, más sus correspondientes intereses moratorios.

Interpuesto oportunamente por "X" –y por lo tanto sin pago previo- el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación y contra la Resolución de Multa, la SUNAT resuelve en primera instancia dicha reclamación (artículo 133 del Código Tributario). Es decir, después de haber actuado como parte -al emitir y notificar la Resolución de Determinación y la de Multa-, actúa como juez –resolviendo en primera instancia la reclamación-. Asumimos que "X" considera que la SUNAT no tiene razón y por eso ha reclamado, dando inicio a un procedimiento a través del cual espera que se resuelva de acuerdo a la ley y al derecho.

Pues bien, notificada a "X" la resolución de primera instancia emitida por la SUNAT, "X" tiene derecho, y lo ejerce, a apelar dentro del plazo de ley, sin pago previo de la deuda impugnada, para que en segunda y última instancia administrativa el Tribunal Fiscal resuelva. En esta instancia, el artículo 149 del Código Tributario considera al órgano administrador del tributo –en el ejemplo, a la SUNAT- como parte en el procedimiento de apelación, dándole el derecho a contestar la apelación, presentar medios probatorios y realizar las demás actuaciones que correspondan. A su vez, el artículo 150 le permite solicitar el uso de la palabra.

Finalmente, concluida la vía administrativa y en el supuesto que la resolución del Tribunal Fiscal le sea desfavorable, la SUNAT podría interponer demanda contencioso administrativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 157 del Código Tributario, actuando nuevamente como parte, en un pleito en el que el Estado –a través de la SUNAT- litiga contra el propio Estado.

De otro lado, el segundo párrafo del citado artículo 157 establece que "La demanda podrá ser presentada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario ante el Tribunal Fiscal, **dentro del término de quince (15) días hábiles computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación certificada de la resolución al deudor tributario**, debiendo tener peticiones concretas." (el resaltado es nuestro).

Si observamos el texto que acabamos de citar, es fácil notar que el plazo para la interposición de la demanda se cuenta desde el día siguiente a la fecha en que el deudor es notificado con la resolución del Tribunal Fiscal.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal carece hasta la fecha de la infraestructura suficiente que le permita notificar directamente a los interesados sus propias resoluciones. Lo que hace, por lo tanto, es entregar el expediente al órgano administrador del tributo –que, como hemos visto, es parte en la correspondiente instancia ante el referido Tribunal-, produciéndose en la fecha de tal entrega la notificación al órgano administrador del tributo –la Administración Tributaria-, es decir, a una de las partes, de la resolución expedida por el indicado Tribunal.

Acto seguido –y no tan inmediatamente como sería de esperar, demorando muchas veces algunos meses-, el órgano administrador del tributo debe notificar de la misma resolución del Tribunal Fiscal a la otra parte, es decir, al deudor tributario cuya apelación ha motivado dicha resolución.

Pongamos un ejemplo. El expediente sobre el que ha recaído la resolución del Tribunal Fiscal es entregado al órgano administrador del tributo –produciéndose en consecuencia la notificación de dicha resolución al referido órgano- el 31 de enero del año 2000. El órgano administrador notifica la misma resolución del Tribunal Fiscal al deudor tributario el 15 de junio del 2000; es decir, ciento treinta y seis días después de haber recibido el expediente. En esos ciento treinta y seis días calendario existen noventa y cinco días hábiles.

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, tanto el órgano administrador del tributo como el deudor tributario tendrán plazo hasta el 7 de julio del 2000 para interponer la demanda contencioso administrativa. Sin embargo, en la práctica dicho órgano –siguiendo el ejemplo- habrá tenido, en realidad, ciento diez días hábiles para ejercer su derecho a interponer la demanda. El deudor, sólo quince días hábiles. Sin lugar a dudas nada justifica esta desigualdad de trato.

En tercer lugar, el primer párrafo del artículo 158 del Código Tributario establece que, para la admisión de la demanda contencioso administrativa en materia tributaria interpuesta por el deudor tributario, es indispensable que éste acredite el pago de la deuda tributaria o presente carta fianza bancaria por el monto de dicha deuda.

No existe norma alguna que obligue al órgano administrador del tributo a comunicar al deudor el monto de la deuda actualizada y el detalle pormenorizado de cómo ha llegado a ese monto, al momento en que le notifica la resolución del Tribunal Fiscal que anteriormente –muchos días y a veces meses antes- ha recibido.

Podría parecer innecesaria la existencia de esta obligación, pero ello no es así y pongamos un ejemplo para demostrarlo. Se sabe que el interés moratorio mensual (TIM) respecto de tributos administrados por la SUNAT, vigente desde el 3 de febrero de 1996, es de 2.2% mensual –en el pasado los porcentajes han ido variando y reduciéndose-, y que el artículo 33 del Código Tributario señala que el interés diario se obtiene dividiendo la indicada tasa entre treinta (30).

Pero el problema radica en que la resolución que fija el TIM no señala cuántos decimales deben ser usados si, al dividir la tasa de interés moratorio mensual entre treinta (30), el resultado no es un número entero. Así, al dividir 2.2% entre treinta (30) nos da 0.073% diarios, si usamos tres decimales, o 0.07% si usamos dos decimales, o 0.0733% si usamos cuatro decimales, etc.

Es fácil advertir que dependiendo del número de decimales que se use, la deuda va a ser mayor o menor. La Novena Disposición Final del Código Tributario, tal como ha sido introducida por la Primera Disposición Final de la Ley 27038, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998, por primera vez ha señalado que para fijar los intereses moratorios, entre otros conceptos, se podrá utilizar decimales y ha facultado a cada órgano administrador de tributos para que, mediante Resolución de Superintendencia o de rango similar, establezca, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar, para fijar –entre otros aspectos- los intereses moratorios, así como el procedimiento de redondeo.

La SUNAT, por primera vez con carácter general, ha establecido el procedimiento de redondeo y la utilización de decimales tratándose, entre otros conceptos, de la tasa de interés moratorio, mediante Resolución de Superintendencia 025-2000/SUNAT, vigente desde el 25 de febrero del año 2000. Empero, tal Resolución no es aplicable respecto de los intereses moratorios devengados hasta el 24 de febrero del 2000, por lo que respecto de tales intereses se producen las diferencias entre la deuda calculada por el deudor, para interponer la demanda, y la calculada por dicho órgano –que, recordemos, no es más que una parte en el proceso judicial-.

El Tribunal Fiscal ha venido ignorando este detalle y, de plano, aceptaba como monto de la deuda el que le decía el órgano administrador –es decir, una de las partes en el proceso-, desconociendo el determinado por el deudor –que es la otra parte en el proceso-, lo que lo ha llevado en varias oportunidades a declarar inadmisible la demanda.

El Tribunal Fiscal ha cometido en estos casos un triple e injustificable error. El primer error es dar por válido el cálculo hecho por el órgano administrador y por equivocado el hecho por el deudor, sin detenerse un instante en reconocer que el deudor puede haber efectuado un cálculo correcto. El segundo error del Tribunal es no correr traslado al deudor del cálculo de la deuda que le ha hecho llegar el órgano administrador, para que el deudor tenga siquiera la posibilidad de impugnar dicho cálculo y demostrar que es incorrecto. El tercer error del Tribunal es no tomar en cuenta que cuando el Código Tributario le manda verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la demanda, tiene que actuar como juez, y en tal virtud debe hacer su propio cálculo de la deuda. El Código no le dice que se limite a aceptar como válido el monto de la deuda que le ha indicado el órgano administrador del tributo. Esto, sin perjuicio del comentario sobre inconstitucionalidad mencionado en el rubro IV de este trabajo.

Es el propio Código Tributario el que debería resolver esta cuestión, siendo ésta por lo tanto una cuestión a ser incluida en cualquier modificación de dicho Código, aunque lo recomendable sería además eliminar la facultad del órgano administrador del tributo de ser parte en el procedimiento contencioso tributario.

VII. INJUSTIFICADO CARÁCTER REPRESIVO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario es desproporcionadamente represivo pues su sistema de infracciones y sanciones no guarda relación con la naturaleza y gravedad de la infracción.

Hay casos en los cuales se aplican sanciones sin que la actuación del administrado haya ocasionado un daño al Estado. Esto, por ejemplo, ocurre al ser aplicada literalmente la norma establecida en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, según la cual constituye una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario. La sanción es del 50% del monto aumentado indebidamente o, en caso el deudor tributario hubiera obtenido la devolución, del 100% del monto devuelto.

No se aprecia la razón por la cual alguien que por error ha declarado un crédito fiscal por Impuesto General a las Ventas mayor que el que legalmente le corresponde –por ejemplo, porque utilizó como crédito el impuesto trasladado por sus proveedores, a pesar de que algunos de los comprobantes de pago emitidos por estos contenían deficiencias que no permitían el uso del crédito-, deba ser sancionado con el 50% del monto en que indebidamente aumentó el crédito utilizable si es que no ha utilizado realmente ese aumento, pues en esta hipótesis no ha habido realmente un perjuicio fiscal. Se puede aceptar que en este caso exista una multa mínima, debido a que es posible alegar que la declaración errónea del crédito complica el control de la Administración, pero nunca la señalada multa del 50% que además genera intereses moratorios.

Otro ejemplo, de los varios que se pueden señalar, surge de lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, que considera como infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley. Esta infracción se sanciona con el 60% del tributo no retenido o no percibido. Nótese que puede ocurrir que el tributo sí fue pagado por el propio contribuyente o por un tercero, dentro del plazo de ley, caso en el cual evidentemente no se ha producido un perjuicio al Fisco por el hecho de la no retención o percepción. Sin embargo, en este caso la sanción también es del 60%, al igual que si el tributo no hubiera sido pagado dentro del plazo por el contribuyente o por un tercero.

En materia de infracciones y sanciones el error fundamental del Código Tributario consiste pues, en no graduar las sanciones en función de la naturaleza de la infracción y de su gravedad y, también, en razón de no graduar la sanción por el tiempo transcurrido desde que se comete la infracción hasta que ella es subsanada.

VIII. NO FIJACIÓN DE RESPONSABILIDADES PARA LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS

Así como el Código Tributario establece claramente las infracciones en que incurre el administrado y las sanciones a que se hace acreedor, debería consignar

normas claras respecto a la responsabilidad en que incurren los funcionarios públicos y el propio Estado por incumplir las obligaciones que les competen según el propio Código y las demás leyes tributarias.

El Código Tributario, sin embargo, carece de normas que establezcan esa responsabilidad, acentuando de esta forma el tratamiento desigual que al regular la relación jurídico tributaria surge en contra de los administrados.

Por ejemplo, se ha hecho ya una costumbre el incumplimiento de las normas relativas a los plazos para resolver los procedimientos iniciados por el administrado. La fijación de plazos para resolver responde a la necesidad de impedir que las deudas tributarias crezcan desmesuradamente por la inacción de los funcionarios que deben resolver en los procedimientos iniciados por el administrado. El Estado tendría que asumir su responsabilidad por no resolver dentro de dichos plazos. Cuando menos, vencidos los plazos para resolver sin que la resolución se haya emitido, debería suspenderse el cómputo de los intereses moratorios.

Igualmente, no se respeta la norma contenida en el artículo 81 de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, que establece que la notificación de resoluciones debe practicarse a más tardar dentro del plazo de 10 días, a partir de su expedición. Como se ha visto en el rubro VI de este trabajo se incumple de manera permanente esta norma y este incumplimiento conlleva el crecimiento de la deuda tributaria en perjuicio del deudor. El Código Tributario debería contemplar, cuando menos, que en caso de notificación fuera de plazo, vencido el plazo para notificar se suspenda el cómputo de los intereses moratorios.

Resulta elemental que así como el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor hace que inexorablemente quede sujeto a sanciones, el Estado también deba responder por sus propios incumplimientos.

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS *

Jorge Luis González Angulo**

En el presente artículo, el autor nos introduce en el tema de la determinación tributaria a partir del análisis de la ciencia del Derecho Tributario, exponiendo claramente que el fin de la recaudación del Estado se basa en el bien común, extrayendo una porción de la riqueza generada por los administrados a través de la Administración Tributaria.

Así, desarrolla el tema de la preponderancia de los deberes/poderes reconocidos para cada una de las partes de la relación jurídico tributaria, los objetivos de la Administración Tributaria, las facultades con que cuenta para determinar y recaudar tributos, los procedimientos que debe seguir para que la recaudación resulte ser lo más justa posible y las limitaciones a la facultad de determinación de la obligación tributaria.

Por último, el autor concluye exponiendo cuáles son los métodos que deben regir la interpretación de las normas tributarias y las reglas para interpretar las mismas.

I. INTRODUCCIÓN

La ciencia del Derecho Tributario surge de una relación jurídica de intereses contrapuestos entre las necesidades recaudadoras del Estado para el logro del bien común, y la capacidad contributiva de los administrados de responder a sus expectativas y necesidades.

En ese contexto, el Estado requiere, para el logro de sus fines y objetivos trazados, recaudar una porción de la riqueza generada por sus administrados a través de un ente administrativo (Administración Tributaria) que goce de determinadas facultades y prerrogativas (deberes/poderes)[1] que le permitan determinar la obligación tributaria y recaudar el crédito así determinado[2]. A su vez, los administrados coadyuvan al logro del bien común mediante la entrega al Estado de una porción de los recursos que disponen, requiriendo el respeto irrestricto de su capacidad contributiva.

La función de la determinación (que incluye las labores de investigación, comprobación y control de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario) es, de un lado, armonizar la relación jurídica tributaria

---

* El título de las siguientes líneas ha sido tomado del "Tema II: Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos" desarrollado durante la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario llevada a cabo en Montevideo, Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996. En XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay - 1 al 6 de diciembre de 1996. Conmemoración del 40 Aniversario de la Primera Jornada. Relatos Nacionales. Comunicaciones Técnicas Oficiales. Montevideo, 1996.

** Bachiller en Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Para recaudar tributos, la administración pública ejerce una función que implica deberes. Para cumplirlos, la administración debe ser dotada de poderes que son apenas instrumento para el cumplimiento de los deberes o, en otras palabras, instrumentos para alcanzar las finalidades propias de su función. Por tanto, y antes que nada, existe el deber de recaudar tributos y, en consecuencia, de fiscalizar para que no haya evasión. Los poderes existen en función a los deberes, de modo que se debe hablar de deberes/poderes de la administración en la determinación de tributos. (traducción libre). ACOSTA, Alcides Jorge: "Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos - Brasil". En: Relatos Nacionales. Tema II: XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay. 1 al 6 de diciembre de 1996. p. 319

2 Para Giuliani Fonrouge, constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera del Estado, los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. En: Derecho Financiero. Tomo I. p. 4, Ediciones Porrúa, Buenos Aires 1993. Citado por GARCÍA - BELAUNDE SALDÍAS, Domingo. "El Derecho Presupuestario en el Perú". Luis Alfredo Ediciones. Lima. 1998.

para que el Estado pueda satisfacer sus necesidades, y del otro, dotar de los instrumentos necesarios al deudor para que pueda cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, viéndose liberado de su carga fiscal.

Sin embargo, el ejercicio de los atributos y facultades otorgados por el Estado (poder tributario originario) a la Administración Tributaria (poder tributario derivado) para la determinación de la obligación tributaria constituye, en estricto, una violación de los deberes/poderes reconocidos por el Estado al deudor tributario[3].

En efecto, los deberes/poderes otorgados a la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria colisionan legalmente con los deberes/poderes otorgados por el Estado a los administrados, que suponen el cumplimiento de su obligación de llevar dinero al fisco.

Preferir los deberes/poderes de la Administración Tributaria a los deberes/poderes de los administrados, determina la preponderancia de los primeros sobre los segundos (o viceversa), sin tener en cuenta que jurídicamente ambos titulares (el ente administrador y el administrado) tienen un idéntico *status* jurídico frente al sistema. Sin embargo, los deberes/poderes de idéntico *status* no pueden ser jerarquizados en virtud a que forman parte de una unidad normativa. Criterio sustentado en el principio de igualdad necesaria para la actuación de la administración frente a los administrados (y viceversa), quedando como tarea de los operadores jurídicos, al momento de la armonización del sistema, la creación de mecanismos idóneos que lo posibiliten.

Para la armonización del sistema, los operadores jurídicos deben establecer cuál es el contenido esencial de los deberes/poderes de idéntico *status* en conflicto, sobre la base de una ponderación de valores. Luego, el operador jurídico determina si en realidad existe una colisión o un conflicto normativo del cual, necesariamente, debe resultar un derecho ganador, o si el supuesto conflicto se soluciona aplicando normas supranacionales (tratados o similares).

Superada esta etapa, debe definirse el carácter sustancial del derecho, evitando generar la prevalencia de un deber/poder sobre otro. Para el logro de dicho objetivo debemos vaciar el contenido de las normas en colisión a fin de establecer el derecho sustancial en conflicto, apreciar los criterios de aplicación del derecho (automático o diferido), la función que cumple, su finalidad, su intención de permanencia en el sistema, para finalmente determinar cuál es el derecho armonizado resultante. Es decir, buscar la racionalidad y validez legal del actuar del Estado a través del ente administrativo en su tarea recaudatoria.

La finalidad de las siguientes líneas es mostrar cuáles son los deberes/poderes reconocidos por la doctrina jurídica a la Administración Tributaria para efectuar la determinación de la obligación tributaria -instrumento base de los operadores jurídicos para armonizar el sistema sin configurar supuestos que constituyan violación o contravención de los deberes/poderes reconocidos para cada una de las partes de la relación jurídico tributaria-.

1. Hipótesis de Incidencia Tributaria

La hipótesis de incidencia tributaria es una abstracción jurídica que implica una relación económica efectuada por agentes de producción, comercialización o consumo de bienes y servicios. La hipótesis de la norma describe los actos que, siempre y cuando acontezcan, convierten el mandato contenido en ella en obligatorio, y las cualidades que las personas deberán tener frente al comportamiento prescrito en el mandato, así como las personas que lo exigirán.

La Hipótesis de Incidencia Tributaria comprende un aspecto en virtud del cual, se determina al titular del comportamiento comprendido por el mandato, el/los titulares que lo pueden exigir y otros objetivos que establecen las circunstancias (de tiempo, modo, lugar, calidad y cantidad, etc.) en las que el mandato contenido en la norma incide[4].

2. Hecho Imponible

El hecho imponible está referido a los hechos con contenido económico que se producen en la realidad. Para que un hecho determinado sea reputado como imponible debe corresponder integralmente a las características previstas abstracta e hipotéticamente, en la hipótesis de incidencia de la norma.

---

[3] En Derecho Administrativo se suele hablar de cláusulas exorbitantes que constituyen prerrogativas de la Administración, que son inusuales o ilícitas en el Derecho Privado, por exceder el ámbito de la libertad contractual. MAREINHOFF: "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo III-A-74

[4] Sobre el tema ver: ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Industrial Gráfica. Lima, 1987.

3. Nacimiento de la Obligación Tributaria

La existencia de cualquier tributo depende exclusivamente de la realización del hecho imponible. Cabe señalar que la configuración del hecho generador y de la obligación tributaria en sí misma, y la cuantificación del adeudo o crédito tributario, no siempre resultan coincidentes[5]

Los principales aspectos de la obligación tributaria son los siguientes:

a. Sentido general.
b. Carácter abstracto.
c. Supone la actuación de los principios de certeza y seguridad jurídica necesarios para la imposición de tributos, los mismos que, a su vez, son predeterminados, es decir, el ente administrador y los administrados conocen la conducta prevista en la norma que genera la relación jurídico tributaria.
d. En atención al principio de igualdad en la imposición, el mandato contenido en la norma debe tratar igual a los iguales en iguales condiciones o circunstancias. El establecimiento de excepciones de la obligación tributaria a favor de determinados sujetos deben encontrarse plenamente justificado.
e. El establecimiento de una obligación tributaria supone un costo de fiscalización-beneficio para el ente administrador en función a los principios de economía y comodidad en la recaudación. En ningún caso el costo de administrar y recaudar un tributo puede ser mayor al monto recaudado.
f. La imposición de una obligación tributaria no puede atentar contra el principio de capacidad contributiva (económica), estando proscrita constitucionalmente la imposición tributaria considerada como confiscatoria del patrimonio del deudor tributario[6]

4. Objetivos de la Administración Tributaria

La actuación de la Administración Tributaria debe estar dirigida hacia la búsqueda del equilibrio entre la recaudación rápida y eficaz, y la debida protección de los derechos individuales de los administrados.

Los grandes objetivos de toda Administración son: la determinación de la obligación tributaria, proceso que comprende una serie de actos, tales como la declaración, verificación, complementación, enmienda, fiscalización y liquidación del tributo; y la recaudación o cancelación de los tributos.

5. Facultades de la Administración Tributaria para la Determinación y Recaudación Tributaria

Para el logro de los objetivos de la Administración Tributaria señalados en el numeral anterior, la doctrina jurídica luso-hispanoamericana[7] reconoce a la Administración Tributaria las siguientes facultades durante el proceso de determinación tributaria.

- De calificación jurídica, comprobación e investigación, respecto de la declaración del contribuyente y de lo no declarado, la cual implica una investigación y calificación jurídica, una búsqueda de la aplicación correcta de las normas tributarias, el establecimiento de la conducta infractora en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias, y la determinación de la sanción correspondiente.

  La calificación jurídica se manifiesta a través de:

  . La calificación, comprobación, e investigación de hechos imponibles.
  . La calificación, comprobación, e investigación de bases imponibles.
  . La calificación jurídica y comprobación de las liquidaciones practicadas en sus declaraciones por los administrados.

- De valoración, la misma que debe sustentarse técnicamente. Implica la valoración económica en función de precios normales del mercado o sustentado mediante tasación. Para identificar el precio normal de un bien, la Administración Tri-

---

5 Decreto Legislativo 816, Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996, modificado por las Leyes 26663, 26777 y 27038; así como por el Decreto Legislativo 845.
Artículo 1 del Decreto Legislativo 816. Concepto de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria, que es de Derecho Público, es el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.
Artículo 2 del Decreto Legislativo 816. Nacimiento de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

6 "De la aplicación de la justicia tributaria horizontal se deriva que los sujetos pasivos con una misma capacidad económica tienen que contribuir en igual cuantía y la justicia vertical exige que los contribuyente con una capacidad contributiva diferente sean gravados de una forma justa en relación con los demás. La justicia horizontal tiene su punto central en la cuantificación de la base imposible, la justicia vertical en una construcción correcta de la tarifa". GARCIA FRIAS, Angeles. "Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el Impuesto a la Renta de Personas Físicas". En: Cuadernos Jurídicos número 44. p. 40. Citado por ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. "Informe Jurídico del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1998

7 Varios Autores: "Facultades de la Administración Tributara en Materia de Determinación de Tributos". En: Relatos Nacionales. Tema II. Loc. cit.

butaria puede recurrir al valor de mercado, al valor de transferencia, a valores previamente establecidos por autoridad competente, entre otros.

- De liquidación, la cual supone la emisión de documentos valorados con carácter liquidatorio (en caso el sujeto pasivo no impugne el acto) o como propuesta de liquidación (supone la impugnación del acto de parte del deudor tributario). La liquidación incluye todos los componentes de la deuda tributaria reconocidos en la legislación tales como: el tributo, la multa, y los intereses.

- De obtención de información con trascendencia tributaria mediante cruces de información utilizando medios magnéticos, informáticos, banco de datos, documentos presentados por el propio sujeto pasivo o de terceros vinculados o no, así como aquélla proporcionada por entidades públicas o privadas tales como las entidades rectoras del sistema bancario y financiero (Superintendencia de Banca y Seguros), del mercado de valores (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores), la Cámara de Comercio, las centrales de información y de riesgo, entre otros. La obtención de información tiene límites objetivos previstos en la legislación, tales como el secreto bancario profesional, y la confidencialidad.

- De elaboración de estudios económicos con fines estadísticos o de información.

- De asesoramiento. Ello implica un deber de información, tanto a favor como en contra del deudor tributario. En algunos países la opinión emitida formalmente por la Administración Tributaria tiene efecto vinculante para las partes, lo cual no puede suponer una indefensión de los deberes/poderes del deudor tributario tales como: el derecho de contradicción, el derecho de defensa, entre otros.

La Administración Tributaria se organiza, usualmente, en órganos de línea de acuerdo a cada una de las facultades reconocidas por la legislación, tal como ocurre con la organización de la Administración Tributaria peruana.

II. DETERMINACIÓN[8] DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Entendemos por determinación[9] al acto o conjunto de actos destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho del tributo (hecho gravado o hecho generador), así como la base imponible y la cuantificación de la obligación, mediante la aplicación de la tasa correspondiente haciéndola exigible[10].

La determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, según lo previsto en el artículo 133 del Modelo del Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID[11].

Siguiendo a Ramón Valdez Costa, la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia[12].

Atendiendo a otra posición enunciada por el profesor Ferreiro Lapatza, la liquidación en sentido amplio comprende no sólo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello. La liquidación en sentido amplio, en los tributos fijos, se reduce a la determinación del hecho imponible realizada, a señalar cuál es la alícuota establecida por la ley. La liquidación en sentido estricto, en los tributos variables, comprende la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo, y la aplicación del tipo a la base para hallar la cuota[13].

La determinación tributaria vincula dos situaciones en particular:

(i) El nacimiento de la obligación tributaria determinada en la ley que genera un crédito a favor del sujeto activo (Estado); y,
(ii) La exigibilidad del crédito por parte del sujeto activo a los administrados (deudores tributarios).

---

[8] Determinación. (del latín *detterminatio, - onis*). f. Acción y efecto de determinar o determinarse.
Determinar (del latín *determinare*). tr. 1. Fijar los términos de una cosa. 2. Distinguir, discernir. 3. Señalar, fijar una cosa para algún efecto. 6. Der. Sentenciar, definir.
En: Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición. 1992

[9] Accertamiento, Lancamiento, en Italia y Brasil, respectivamente.

[10] GOLDENBERG PEÑAFIEL, Juan Edgardo. "Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos - Chile". En: Relatos Nacionales. Tema II. p. 329

[11] Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1968. Segunda Edición.

[12] VALDEZ COSTA, Ramón. "Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano". Montevideo. 1982. p. 182

[13] FERREIRO LAPATZA. En: Curso Financiero Español. Marcial Pons, Madrid, 1990. P. 633/634

Adicionalmente, la doctrina jurídica reconoce principalmente dos teorías para la determinación de la obligación tributaria, teniendo la aplicación legal de los lineamientos señalados en una o en otra de las teorías que propone efectos disímiles.

Por otro lado, la Teoría Constitutiva indica que como consecuencia de la determinación se reconoce y hace cierta una obligación tributaria. En este supuesto, la determinación.

Por su parte, la Teoría Declarativa reconoce y hace cierta una obligación tributaria preexistente. La norma tributaria aplicable es la que estuvo vigente al momento de la ocurrencia del hecho imponible.

Cabe resaltar que el ordenamiento jurídico peruano se enmarca dentro de la Teoría Declarativa[14]

1. Etapas del Procedimiento de Determinación Tributaria

Las etapas del procedimiento de Determinación Tributaria son los siguientes:

1. Iniciación, autoliquidación y liquidación: también puede admitirse en esta etapa la liquidación de oficio en determinados supuestos, siempre que la legislación lo autorice.
2. Desarrollo: actos de comprobación o verificación. Incluye cualquier modalidad de fiscalización implementada por los agentes fiscales.
3. Liquidación: por efecto de la liquidación se inicia la caducidad y prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria.

2. Acto Declarativo o Constitutivo

En el Perú, la determinación es un acto administrativo declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, vinculante y obligatorio para las partes.

Sin embargo, de acuerdo a la opción política de cada Estado, la determinación también puede ser un acto constitutivo de la declaración tributaria[15].

3. Acto Administrativo o Procedimiento Administrativo

Conforme a lo señalado en el numeral anterior, la determinación es un procedimiento administrativo que incluye, a su vez, un acto administrativo, en virtud del cual la Administración Tributaria declara formalmente acerca de una determinada relación jurídica.

La diferencia entre considerar a la determinación tributaria como un acto o como un procedimiento administrativo se adscribe a la teoría que enuncia que todo acto administrativo contiene una declaración de derechos y obligaciones, o que constituye un derecho que afecta directamente a la esfera de los administrados.

En cambio, la teoría de los procedimientos administrativos como actos de la administración, o más bien, como constelaciones de actos, suele ser entendida, habitualmente, como un conjunto de actos que no declaran ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen tan sólo un puro carácter o eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado (el cual constituye un acto negocial y definitivo).

4. Estructura del Procedimiento Administrativo de Determinación

Podemos identificar dentro de la estructura del procedimiento administrativo de determinación un único acto administrativo denominado liquidación, el cual constituye un negocio jurídico unilateral y definitivo, que declara los derechos y las obligaciones correspondientes al ente administrador y al administrado.

En segundo lugar, podemos identificar a varios actos administrativos de trámite o no definitivos, tales como la autoliquidación, la liquidación provisional, el resultado del requerimiento, entre otros.

Finalmente, identificamos varios actos instrumentos y subordinados a los actos administrativos, tales como:

---

[14] Artículo 59 del Decreto Legislativo 816. Determinación de la Obligación Tributaria. "Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:
a. El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imposible y la cuantía del tributo.
b. La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".

[15] El acto administrativo de liquidación provisional goza de la presunción de legitimidad, de la imperatividad y de la ejecutividad propias de los actos administrativos, que constituyen presupuestos de derechos y obligaciones. Es precisamente, y tan sólo, aquella presunción de legitimidad la que destruye, cuando se prueba *a posteriori* y dentro del procedimiento de gestión, que la declaración sobre la existencia del hecho imponible es erróneo. GONZALES GARCIA, Eusebio, por la Asociación Española de Derecho Financiero. En: Relatos Nacionales. p. 399

el Requerimiento o la Carta de Presentación presentada por los agentes fiscales.

5. Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria

Los distintos procedimientos de determinación implementados por la Administración Tributaria cuya aplicación no es, necesariamente, excluyente entre sí, son:

1. Determinación efectuada por el propio sujeto pasivo, también denominada autoliquidación: es un acto del administrado que provoca efectos jurídicos (declaración, propuesta de liquidación e ingreso de ser el caso).
2. Determinación efectuada por el sujeto activo o por el ente administrador con los límites objetivos previstos en la legislación.
3. Determinación mixta: implica la participación de las partes involucradas al momento de efectuar la determinación (este método es el que aplica Aduanas en algunas operaciones de importación).

La información obtenida por la Administración Tributaria[16] durante el procedimiento de determinación debe destinarse exclusivamente a la liquidación del tributo, para fiscalizar a tercero, o para fines estadísticos.

III. LÍMITES OBJETIVOS A LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los deberes/poderes otorgados a la Administración Tributaria para efectuar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, que incluye las facultades de investigación y comprobación, deben ser asignados previamente por la ley. A su vez, también deben encontrarse establecidos en la ley los presupuestos de hecho y de carácter general que permitan identificar en cada caso particular la obligación tributaria.

1. El Principio de Legalidad

El ente administrador y/o los administrados deben observar al momento de practicar la determinación tributaria el principio de legalidad,[17] también denominado reserva de ley, principio rector del Derecho Tributario. En relación con el principio de legalidad, cabe recordar que para la validez de todo tributo, la ley no sólo debe crearlo, sino definirlo en sus elementos esenciales tales como el señalamiento del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, la temporalidad o vigencia de la norma o del supuesto contenido en ella, la tasa y la cuantía del tributo, entre otros, sobre los que también actúa el principio de reserva de ley.

El principio de legalidad en el Perú se encuentra vinculado estrechamente a los principios de reserva de ley, certeza y seguridad jurídica.

Los principales roles que cumple el principio de legalidad son:

- Para el contribuyente: otorga certeza (claridad, sencillez y estabilidad) y seguridad jurídica.
- Para el sujeto activo: establece la obligación de la cual es acreedor y su poder de cobro.
- Constituye un mecanismo de defensa (garantía) frente a posibles arbitrariedades de la Administración Tributaria. La aplicación del procedimiento de determinación no puede estar sometida a una actuación discrecional, sino sujeta a los supuestos legales establecidos en la propia ley.
- Impide que la determinación de la obligación tributaria sea un acto constitutivo de la misma.

[16] Artículo 60 del Decreto Legislativo 816. Inicio de la Determinación de la Obligación Tributaria. "La determinación de la obligación tributaria se inicia:
1. Por el acto o declaración del deudor tributario
2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.
Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias".
Artículo 60 del Decreto Legislativo 816. Fiscalización o Verificación de la Obligación Tributaria efectuada por el deudor tributario. "La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

[17] Artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.
Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.
Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.
No surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo".

- Prohibe que en lo referente a los elementos esenciales del tributo, otras fuentes de producción normativa distintas a las de la ley.

2. Carácter Provisorio de la Determinación Fiscal

El carácter provisorio o definitivo de la determinación fiscal, en principio, sólo podrá determinarse durante un procedimiento administrativo o judicial. Así, la validez de la determinación está sujeta a la ratificación que de ésta hará un tercero.

En el Perú la primera instancia resolutiva la ejerce la propia Administración Tributaria, pudiendo ser impugnada ante el Tribunal Fiscal adscrito al sector del Ministerio de Economía y Finanzas, admitiéndose la revisión ulterior del procedimiento ante el Poder Judicial mediante la interposición de la acción contencioso-administrativa prevista en el Código Procesal Civil.

3. Determinación de la Obligación Tributaria sobre la base cierta o presunta

3.1. Determinación sobre base cierta o analítica

Durante el procedimiento de determinación, la Administración Tributaria investiga directamente los hechos generadores del tributo. La información presentada por el deudor tributario o por aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria goza de una presunción de veracidad[18].

Los principales sistemas de determinación tributaria sobre base cierta o analítica son los siguientes:

a. Sistema de Índices: Referido a hechos manifestados al exterior, pudiendo ser apreciados por terceros. Se encuentra relacionado con la valoración objetiva de la capacidad económica del contribuyente.
b. Sistema de Declaración Controlada: Busca medir la exacta capacidad tributaria del sujeto pasivo. El procedimiento utilizado consta de la declaración, iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.
c. Conjunción de ambos, denominada estimación singular objetiva, en donde participan en la determinación conjuntamente el ente administrador con el administrado.

La determinación sobre base cierta o analítica puede incluir, sin perjuicio de la aplicación de otros métodos, el examen de los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, que sirvan de base para la determinación de tributos y la confrontación de inventarios. La presencia ante la Administración Tributaria del representante del contribuyente para aclarar, ampliar, ratificar, entre otros, su determinación impositiva es necesaria. Para la aplicación de este método, la Administración Tributaria debe considerar que la documentación presentada sea fidedigna y objetivamente realizada conforme a los preceptos contenidos en las normas tributarias.

3.2. Determinación sobre base presunta

El sistema de determinación sobre base presunta tiene carácter supletorio al sistema de determinación sobre base cierta y debe encontrarse regulado para evitar supuestos de indefensión del deudor tributario.

Este sistema supone la valoración de los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten a la Administración Tributaria inducir lógicamente la existencia y cuantía de la obligación tributaria usando bases imponibles indiciarias o presuntivas.

En el sistema tributario peruano, la determinación sobre base presunta es una facultad de la Administración Tributaria y no una obligación[19].

---

[18] Artículo 63 del Decreto Legislativo 816. Determinación de la Obligación Tributación sobre Base Cierta y Presunta. "Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las siguientes bases:
1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación".

[19] Artículo 64 del Decreto Legislativo 816. Supuestos para aplicar la Determinación sobre Base Presunta. "La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:
1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración.
4. El deudor tributario oculte activos, renta, ingresos, bienes o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.

Algunos supuestos reconocidos en la doctrina jurídica que autorizan a la Administración Tributaria para efectuar la determinación sobre base presunta son los siguientes:

- Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice sin justificación alguna al inicio o desarrollo de las comprobaciones fiscales.
- Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaración jurada o, habiéndolo efectuado, la información contenida en ella no sea considerada fidedigna.
- Cuando no se presenten los libros y registros de contabilidad, o cuando éstos hayan sido presentados, pero no resulten fidedignos. En este supuesto podría admitirse que la Administración Tributaria aplique un porcentaje sobre las operaciones anotadas que haga que la documentación y/o información presentada sea considerada como no fidedigna.
- Cuando existan omisiones en la anotación de operaciones (Registros de Ventas e Ingresos, y de Compras), cuya anotación altere sustancialmente los valores reales de la operación; o que no figuren anotadas operaciones realizadas por terceros (uso de base de datos); o se verifique una omisión o alteración en el registro de existencias.
- Cuanto no se cumpla con las disposiciones para la valuación de inventarios, o éstos no sean llevados adecuadamente.
- Uso de comprobantes de pago no fidedignos, falsos, o no autorizados.
- Errores de contabilidad manifiestos que incidan en la determinación de la base imponible.

La aplicación del sistema de determinación sobre base presunta, además de ser subsidiario al régimen de determinación sobre base cierta y considerar bases presuntas, requiere de la existencia de una conducta legalmente incorrecta por parte del sujeto pasivo, como la configuración de supuestos de evasión[20]

5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. Sus libros y/o registros contables, manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales.
9. No se exhiban libros y registros contables aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asalto y otros.
10. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Las presunciones a que se refiere el artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo".

[20] Siguiendo al profesor Sacha Calmon Navarro Coelho, el concepto de evasión no incluye a la tentativa, dado que el sólo hecho de pretenderla no origina un perjuicio económico para el Estado al no lograr atentar contra el ordenamiento legal sino al acto comisivo que busca un retardo o reducción deliberada de las obligaciones tributarias, con conocimiento o no, del sujeto sobre el cual se verifican.

De ahí que podamos distinguir dos tipos de evasión: la evasión omisiva (intencional o no) y la evasión comisiva (siempre intencional, ilícita o no).

La evasión omisiva admite dos modalidades, a saber: la evasión omisiva impropia, en la cual el sujeto evita entrar en la hipótesis de incidencia, absteniéndose intencionalmente de realizar alguna actividad. Al no configurarse el hecho generador, no se genera la obligación tributaria. En cambio, la evasión en sentido propio se configura cuando el sujeto niega la generación del hecho generador al omitir datos, informaciones y procedimientos que causan la oclusión, disminución, o el retraso del deber tributario. La evasión en sentido propio, admite también la modalidad configurada cuando el sujeto omite el pago del deber tributario por desconocer el contenido o alcance de la norma impositiva. En este último caso, no existe dolo en la omisión sino una ignorancia que provoca el no pago de deber tributario.

La omisión comisiva, a diferencia de la anterior, es siempre intencional y coloca al sujeto en la posibilidad de cometer un ilícito tributario. En efecto, en la primera opción, la evasión comisiva ilícita supone la ocurrencia de un fraude o una simulación, que son acciones unilaterales o bilaterales cuyo objetivo es alterar la realidad con el fin de no pagar el tributo o de retardar sus efectos, la cual es sancionada administrativamente, pudiendo también serlo penalmente. En la segunda opción, se obtiene economía fiscal a través de la alusión tributaria, la misma que puede acarrear en algunos supuesto la aplicación de una sanción administrativa.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO: "Interpretación Económica en Derecho Tributario. Prevalencia del contenido sobre la forma. Imposibilidad en el Derecho Brasileño del Principio de Legalidad". En: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública p. 204. Noviembre-Diciembre 1989.

[21] Artículo 65 del Decreto Legislativo 816. Presunciones. "La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o ingresos.
2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras.
3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
4. Presunción de venta o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
5. Presunción de ingresos gravados omitidos por patrimonio no declarado.
6. Presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias.
7. Presunción de ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y balances.

La aplicación de las presunciones será considerada para efectos de los tributos que constituyan el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tablas de Infracciones Tributarias y Sanciones.

La omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo a las presunciones para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno".

Las principales presunciones reconocidas en la doctrina jurídica[21] para la aplicación de la determinación sobre base presunta son las siguientes:

- Presunción de equivalencia entre las inversiones y gastos del contribuyente en relación con sus ingresos. El desequilibrio entre ambos flujos acusan en principio la utilización de fondos marginados de la tributación. En este caso, para desvirtuar la presunción, el sujeto debe acreditar el origen y/o finalidad de los fondos.
- Presunción de rentabilidad de la fuente, supone la comparación de la actividad del deudor tributario materia de determinación con negocios similares.
- Presunción de existencias (mercaderías, depósitos bancarios) cuando existen diferencias (faltantes o sobrantes) en los registros contables correspondientes.

La presunción establecida en la ley, en ningún caso debe implicar la creación de nuevos supuestos imponibles. Asimismo, con respecto a la determinación presunta, los criterios de valoración que determinan la base imponible del tributo en función al valor del mercado de los bienes u operaciones involucradas, deberían efectuarse a favor del contribuyente, aunque lo dicho corresponde a la opción política que sobre el tema imponga el Estado.

4. Facultades de Tasación de la Administración

También denominada Ajuste de Operaciones de valores de mercados[22]. Esta facultad posibilita que la Administración Tributaria recurra a elementos objetivos de estimación valorativa en los casos en los que no pueda determinar el valor de mercado de las operaciones mediante la tasación efectuada por un tercero, de preferencia independiente a las partes involucradas.

5. Prescripción

La prescripción origina la extinción de la acción de cobro de los tributos administrados[23]. Genera un efecto liberatorio del crédito tributario del deudor para con la Administración Tributaria. En el Perú la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. El reconocimiento de la prescripción tiene directa relación con los principios de economía y comodidad en la recaudación.

6. Privacidad

Implica el respeto al derecho de privacidad del deudor tributario reconocido constitucionalmente[24]. Usualmente la legislación indica cuáles son los supuestos reservados a la facultad de determinación, así como las atribuciones otorgadas a la Administración Tributaria que implican una atenuación del respeto al derecho de privacidad.

Los ámbitos en los cuales se manifiesta el derecho de privacidad son los siguientes:

- Secreto bancario.
- Secreto profesional.
- Inviolabilidad de las comunicaciones.

---

[22] Artículo 74 del Decreto Legislativo 816. Valorización de los elementos determinantes de la Base Imponible. "Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas".

[23] Artículo 43 del Decreto Legislativo 816. Plazos de Prescripción. "La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado su declaración respectiva".
Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.
La acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.
Artículo 47 del Decreto Legislativo 816. Declaración de la Prescripción. "La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario".

[24] Artículo 85 del Decreto Legislativo 816. Reserva Tributaria. "Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtengan por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.
Los órganos de la Administración Tributaria podrán intercambiar, entre sí, la información reservada que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante, y bajo su responsabilidad.
Están exceptuados de la reserva tributaria:
a. La exhibición de documentos y declaración que ordene el Poder Judicial en los procedimientos sobre tributos, alimentos, disolución de la sociedad conyugal o en los procesos penales; el Fiscal de la Nación en los casos de presunción del delito y la Comisión de Fiscalización o de las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva, con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.
b. Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, cuando sea autorizada por la Administración Tributaria.
c. La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de las declaraciones informales, cuentas o personas.
Adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrativo de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el contribuyente proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue el Registro Único de Contribuyentes (RUC), y en general, cualquier otra información

- Derecho de propiedad.
- Derecho de defensa y al debido proceso.
- Otros derechos fundamentales relativos a la determinación.

7. Elementos para la Interpretación de las Normas Tributarias

Como premisa señalamos que en la práctica no existe una teoría normativa de interpretación, sino un conjunto de cánones y directivas interpretativas y de ponderación de valores que no son consistentes, ni coherentes ni completos en sí mismos. Estos conjuntos aprendidos constituyen la particular ideología de interpretación del operador jurídico, que incluye a los principios constitucionales y tributarios que informan al derecho, así como las normas de la teoría general[25].

Todo sistema jurídico se organiza en función de una multiplicidad de ejes que confluyen en la determinación del supuesto jurídico, a los cuales podemos identificar como las fuentes del derecho, reconocidos particularmente en cada país. Tal es el caso de: (i) el eje estático constituido por las normas jurídicas, el cual es determinado por la vigencia (aspecto temporal y espacial) y el imperio de la ley, admitiendo en algunos casos supuestos de aplicación ultractiva, retroactiva o suspensiva de la norma dependiendo del reconocimiento de parte del sistema jurídico de la teoría de los hechos cumplidos o de los derechos adquiridos o de sus variantes; (ii) el eje dinámico que es la realidad que se pretende regular, (iii) otro eje también dinámico determinado por la doctrina informadora; y, (iv) otro eje estático conformado por la jurisprudencia.

Mediante la aplicación de métodos interpretativos buscamos establecer el punto de conexión que unifica los distintos criterios informadores provenientes de las fuentes del derecho en función al hecho generador de las relaciones jurídico tributarias, de ahí que la necesidad de interpretar pueda surgir respecto de la norma en sí misma, cuando su literalidad no sea clara, así como respecto del hecho económico verificado en la realidad, aun cuando la norma fuera clara en su literalidad.

Al intentar establecer el punto de conexión, pueden surgir diversos problemas derivados de la interpretación de la ley, o de la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria. Una vez establecido el punto de conexión, podremos determinar cuál es la consecuencia jurídico tributaria derivada de la abstracción señalada en la ley respecto de los hechos verificados en la realidad.

7.1. Métodos de Interpretación [26]

La doctrina jurídica reconoce los siguientes métodos de interpretación[27].

---

que obtenga de los contribuyentes, responsables o terceros. En virtud a dicha facultad no podrá incluirse dentro de la reserva tributaria:

1. La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por ésta última, aquella a la que se refiere el artículo 115. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.
2. La publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.
3. La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, o la Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas - ADUANAS, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo. Se encuentra comprendida en el presente numeral, la información que sobre las referidas acreencias requiera el Gobierno Central, con la finalidad de distribuir el canon minero. Dicha información será entregada al Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Central previa autorización del Superintendente del órgano de la Administración Tributaria correspondiente.

La Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyente, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del presente artículo.

La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reserva en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al artículo 55, quienes no podrán utilizarla para sus propios fines.

No incurren en responsabilidad los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, ni aquéllos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria".

[25] RUBIO CORREA, Marcial. "El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho". Quinta Edición corregida y aumentada. Colección de Textos Jurídicos de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 1991.

[26] Norma VIII del Decreto Legislativo 816, Código Tributario. Interpretación de normas tributarias.- Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

[27] MUR VALDIVIA, Miguel. "Elementos para la Interpretación de las Normas Tributarias". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. 24. Junio, 1993.

a. Método literal: implica el análisis gramatical del contenido de las normas jurídicas. Si el contenido y alcance de las normas materia de interpretación es claro respecto del hecho económico acontecido en la realidad no se requerirá acudir a otros métodos interpretativos.

b. Método Lógico: busca determinar la causa impositiva de la norma jurídica. El presente método tiene como límite la creación de supuestos de imposición no previstos en la ley, contraviniendo el principio de legalidad. El método lógico de interpretación nos puede llevar a sostener interpretaciones extensivas o restrictivas, las cuales deben estar en armonía con el resto del ordenamiento jurídico. Adicionalmente, en muchos casos las palabras utilizadas por el legislador en la redacción de normas tienen una acepción científica, incluyendo al derecho, y otra coloquial, lo cual no determina la prevalencia de una acepción sobre la otra en cualquier supuesto, sino que ésta depende del caso concreto.

1. *Ratio Legis*: implica la búsqueda del sentido de la norma atendiendo a la voluntad del legislador. Se fundamenta en el análisis de los antecedentes legislativos de las normas que hayan sido emitidas sobre la materia. Al respecto, debemos admitir que en muchas ocasiones el legislador no es técnico en la materia y, aunque lo fuera, puede optar por utilizar términos gramaticales en uno u otro sentido que generan dudas al momento de la imposición del tributo. El método cuenta con los siguientes elementos:

- Gramática.
- Lógico.
- Histórico.
- Sistemático (contexto jurídico).

2. Método Funcional: conforme a este método, además de criterios jurídicos, la interpretación de normas y hechos debe contemplar aspectos económicos y sociales que inciden en la imposición de tributos.

a. Método de Interpretación Económica: conforme a este método la interpretación debe estar orientada hacia hechos económicos que la ley pretende gravar, lo que supone diferenciar entre hechos jurídicos imponibles y hechos económicos imponibles. Las formas o estructuras jurídicas no evitan que la operación se encuentre gravada.

   El método supone una primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del ámbito de aplicación del tributo (interpretación teleológica)[28].

b. *Indubio contra Fiscum*: sobre la base del cual, en caso de duda la interpretación debe hacerse a favor del contribuyente. Sin embargo, es de advertir que en algunas legislaciones resulta aplicable el *indubio pro fiscum*, fórmula contraria a la señalada primeramente. Este método se sustenta en el carácter denigrante que tenía la imposición de tributos, bajo la cual los ciudadanos contribuían al sustento arbitrario de los gobernantes, posición superada en los Estados democráticos en los cuales la imposición de tributos se sustenta en el reparto igualitario de las cargas fiscales entre los contribuyentes bajo criterios de justicia y generalidad constitucionalmente aprobados.

c. La Interpretación Auténtica: es aquélla efectuada por el propio legislador o por el propio ente emisor de la norma jurídica. Este tipo de interpretación origina una discusión sobre su carácter constitutivo o declarativo, siendo esta última la posición que no atenta contra los derechos sustanciales de los administrados.

d. Integración: entendemos por integración el medio por el cual podemos establecer un derecho cuando no exista norma que resuelva el caso o, si existe, lo hace de manera defectuosa. Esta interpretación enfrenta el principio de reserva de ley con el principio de capacidad contributiva.

Admite dos modalidades: integración en el terreno normativo (ley o norma reglamentaria); así como integración ante una laguna normativa (ausencia de ley o norma reglamentaria).

La técnica de la integración se realiza mediante el recurso de los principios generales del derecho y el empleo de la analogía[29], y en algunos supuestos se puede acudir a la equidad. Cualquier modalidad de integración supone una ausencia de una norma legal que regule el supuesto de hecho sobre el cual se

[28] MONTERO TRAIBEL, J.P.: "Derecho Tributario Moderno". Tomo I. Derecho Tributario Material. Vol. 1. Fundación de Cultura Universitaria. 1977. Uruguay.

[29] LARA MARQUEZ, Jaime. "La Analogía en el Derecho Tributario". En : Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. 32. Junio 1997. Editada en junio de 1998.

verifican las relaciones económica que se pretende regular.

Al respecto, debe tenerse presente que la aplicación de la integración no puede suponer en ningún caso la creación, supresión o imposición de un tributo.

7.2. Reglas para interpretar normas tributarias

Siguiendo a Rodríguez Rubato[30], se puede distinguir las siguientes reglas que debe seguir el operador jurídico al momento de interpretar normas tributarias.

a. Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una identidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
b. Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exoneraciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.
c. Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal le otorgue una acepción distinta a la ciencia a que corresponda el término, se referirá a su sentido jurídico.
d. La interpretación analógica debe prescribirse en la interpretación de las normas que recoge en el punto b) anteriormente desarrollado, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

CONCLUSIONES

1. La Ley debe señalar los deberes/poderes de los que gozan los operadores jurídicos en la determinación de tributos, sus límites aplicativos e impositivos, buscando la armonización del sistema jurídico con el objeto de evitar configurar supuestos de violación o contravención legal de derechos paritarios proscritos en nuestra legislación

2. La determinación de la obligación tributaria es un acto formal que reconoce un hecho jurídico realizado por los agentes económicos atendiendo a la abstracción jurídica establecida en la ley.

   La determinación constituye el único medio legal generador de obligaciones tributarias.

3. Los elementos configuradores de cualquier tributo deben encontrarse íntegramente regulados en la ley o en norma de rango similar, procurando, en lo posible, evitar la remisión parcial o total a normas reglamentarias, sobre todo, cuando se traten de elementos sustanciales para la determinación de la obligación tributaria.

   La capacidad legislativa del ente administrativo sólo debe corresponder a supuestos de mero trámite.

4. La posibilidad de volver a determinar o reliquidar obligaciones tributarias debe estar restringida a situaciones graves (sino gravísimas) previstas en la ley y no contemplarse como una posibilidad abierta a ejercer por la Administración Tributaria.

5. Igualmente, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta sólo debe efectuarse subsidiariamente a la determinación sobre base cierta o analítica y en determinados supuestos contemplados objetivamente en la Ley.

6. Admitir supuestos de develamiento del secreto bancario, del secreto profesional, de la inviolabilidad de las comunicaciones, del derecho de propiedad, así como del derecho de defensa y al debido proceso, supone atentar directamente contra los principios de seguridad jurídica necesarios para la imposición de tributos. En algunos países se contempla el derecho del administrado de dar por concluido el procedimiento de fiscalización en el momento en que lo considere pertinente eligiendo la sanción administrativa que corresponda (derecho a no autoinculparse).

7. No existe una teoría normativa para la interpretación de normas tributarias. Cada uno de los operadores jurídicos tiene su particular ideología de interpretación normativa.

8. En la interpretación de normas y hechos con relevancia tributaria debe reconocerse todos los métodos admitidos por la doctrina jurídica con los particulares limitaciones que esta disciplina exige.

[30] RODRIGUEZ RUBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". Colección de Textos Jurídicos Universitarios. México.

LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA: UN PUNTO DE VISTA JURISPRUDENCIAL

Lourdes Chau Quispe y Oswaldo Lozano Byrne*

La determinación sobre base presunta puede significar, si es interpretada de manera incorrecta, un abuso de poder por parte de la Administración Tributaria. Por tal motivo, corresponde a la jurisprudencia la tarea de limitar y establecer los lineamientos bajo los cuales deberá ser ejercida esta facultad.

En el presente artículo, los autores nos introducen en un análisis de los más importantes pronunciamientos del Tribunal Fiscal en materia de determinación sobre base presunta. En dichos pronunciamientos se puede apreciar el esfuerzo del Tribunal por evitar cualquier exceso de la Administración en la mencionada materia, llegando a desarrollar aspectos que la legislación vigente no ha solucionado.

INTRODUCCIÓN

Dentro del Derecho Tributario, la determinación resulta ser una de las instituciones de especial importancia, pues es a través de ella que se logra establecer en forma concreta la deuda tributaria; ya que, si bien la obligación tributaria se considera nacida en el momento en que la hipótesis de incidencia prevista por el legislador acaece en la realidad, la determinación - sin perder su carácter declarativo - permite precisar tal suceso, cuantificándolo.

No obstante que esta determinación, en principio, debe efectuarse sobre la base de elementos que de manera directa permitan conocer la dimensión del crédito tributario, es posible que se den situaciones en las que por falta de colaboración de los contribuyentes ello no sea posible; de allí que se permita que la misma sea efectuada considerando circunstancias que, se supone, conducen a tener una aproximación razonable del hecho no probado.

Desde nuestro primer Código Tributario dictado en el año 1966 se contempla la posibilidad de efectuar una determinación presunta, habiéndose desarrollado esta institución con mayor o menor precisión a lo largo de los años, ya sea a través del mismo Código o a través de las distintas normas que regulan los tributos en forma especial, tales como: las leyes del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

Dadas las circunstancias en que puede hallarse la autoridad tributaria para hacer una determinación en forma directa, resulta innegable que ésta debe contar con la posibilidad de llevarla a cabo en forma presun-

* Abogada. Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

ta. Sin embargo, la importancia de ella radica en que dicha labor sea llevada a cabo con estricta razonabilidad, siempre que las circunstancias así lo justifiquen, y que el marco normativo otorgue certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.

En los últimos tiempos, dado que la Administración ha acentuado su labor fiscalizadora -a veces superponiendo criterios de simplicidad- no son pocas las determinaciones que sobre base presunta se vienen realizando, las que pasan a ser discutidas por los contribuyentes en los correspondientes procedimientos contenciosos tributarios, haciéndose fundamental la labor del órgano resolutor, el mismo que -sin perder de vista los principios base- debe hacer una evaluación crítica de los hechos y una interpretación de la norma que no necesariamente resulta ser clara.

En atención a lo expuesto, en las líneas siguientes más que un análisis doctrinario pretendemos comentar los procedimientos de determinación sobre base presunta en función de los distintos fallos expedidos por el Tribunal Fiscal sobre la materia.

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Como lo define Héctor Villegas en su libro Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero[1] la determinación tributaria es "el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo y cuál es el importe de la deuda". En esa misma línea Carlos Giuliani Fonrouge[2] en su obra Derecho Financiero señala que la determinación tributaria es "el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". Nuestra legislación no se ha apartado de las definiciones antes citadas, tal es así que el Código Tributario en su artículo 1 reafirma su carácter de acto destinado a determinar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tributaria puede ser efectuada por los administrados, tratándose de tributos autoliquidables, o por la Administración, en caso que se trate de tributos liquidables por ella, o cuando siendo de los del primer grupo, no ha sido efectuada por el obligado.

Tratándose de los tributos autoliquidados por el deudor tributario, a través de la respectiva declaración jurada, la Administración puede -haciendo uso de sus facultades de fiscalización expresamente contempladas en la ley- revisar la liquidación realizada por aquél, y en caso de discrepar, emitir los respectivos valores (resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa), conteniendo la deuda tributaria.

En el segundo caso, la Administración debe obtener -haciendo uso también de sus facultades de fiscalización- la información necesaria para establecer en la forma más cercana a la verdad posible, la existencia de la obligación tributaria a cargo de un sujeto y su respectivo monto.

FORMAS DE DETERMINACIÓN

La labor determinativa puede ser llevada a cabo por la Administración sobre base cierta o sobre base presunta.

a) Base cierta, cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para ello, esto es, con documentos que permitan a la Administración conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria.

Para estos efectos resulta ilustrativo lo dispuesto por el Tribunal en su Resolución 880-5-97 del 14 de mayo de 1997, sobre Impuesto a la Renta de 1994, cuyos considerandos relevantes transcribimos:

"Que durante el proceso de fiscalización la recurrente alegó carecer de diversos documentos contables, entre ellos: el libro de inventarios y balances, los registros de compras y ventas, las facturas de adquisiciones y facturas de venta, etc; por haber extraviado una parte de ellos y haberle sido robados otros, lo que acreditó con las respectivas denuncias policiales;

Que según el informe sustentatorio de la apelada, la Administración optó por determinar el Impuesto a la Renta dejado de pagar por el ejercicio 1994 utilizando el siguiente procedimiento: sumó los ingresos netos afectos declarados por la recurrente para efectos de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a ese ejercicio, determinando un ingreso neto anual de S/.240,625,00 y restó como costo de ventas anual la suma de S/. 211,889,00 al considerar que el mismo estaba conformado por la totalidad de las

[1] VILLEGAS, Hector. "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero". p. 329
[2] GIULIANI FONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". p. 529

compras efectuadas a lo largo de dicho período y que fueron declaradas para efectos del Impuesto General a las Ventas, estableciendo así una renta neta imponible de S/.28,736,00 a la que le aplicó la tasa de 30%, determinando un impuesto de S/.8,621,00 y una omisión de S/.7,680,00;

Que el artículo 63 del Código Tributario vigente, aprobado por Decreto Legislativo 816 -que recoge el texto del artículo 63 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773 que estuvo vigente del 1 de enero de 1994 hasta el 21 de abril de 1996-, dispone que la Administración Tributaria puede determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta;

Que la determinación sobre base cierta se hace tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, lo que en el caso de autos supone contar con información no sólo sobre el total de ingresos gravados, sino también sobre los gastos considerados por la ley como necesarios para obtener dichos ingresos a fin de determinar la renta neta, y -de ser el caso- las pérdidas compensables a fin de llegar a la renta neta imponible;

Que de lo expuesto se desprende que para efectuar una determinación sobre base cierta la Administración debe tomar en cuenta todos los elementos necesarios para llegar a obtener la renta neta imponible del contribuyente, lo que no se dio en el caso de autos pues aquélla tomó en cuenta únicamente algunos de estós elementos al considerar la utilidad bruta como renta neta imponible;

Que de lo dicho fluye que el procedimiento legal previsto para la determinación del Impuesto a la Renta sobre base cierta no ha sido cumplido por la Administración, por lo que ésta deberá efectuar una nueva determinación de la renta neta imponible considerando la información relativa a los gastos de ventas, los de administración, las deducciones aplicables y la existencia o no de pérdidas arrastrables y sólo en caso de no poder obtener los elementos necesarios para una determinación sobre base cierta, proceder a efectuar una determinación sobre base presunta, teniendo en cuenta las presunciones establecidas en el Código Tributario".

Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 282-5-98, del 24 de abril de 1998, ha considerado que cuando existen elementos suficientes para efectuar la determinación sobre base cierta, es ésta la forma que debe ser observada, declarando, en su caso, nulas las respectivas resoluciones de determinación:

"Que de lo expuesto se puede concluir que la Administración contaba con elementos para establecer con certeza la relación insumo-producto (informes conteniendo estados de costo de producción, cuadros de producción anual y mensual en unidades por producto, cuadro de consumos, entre otros) y, por consiguiente determinar la obligación a través de base cierta;

Que no obstante ello la Administración procedió a determinar el coeficiente insumo-producto, solicitando información a terceros, el que fue utilizado para una determinación sobre base presunta que concluyó en la existencia de ingresos y ventas omitidas, con consecuencias tributarias tanto para el Impuesto a la Renta como para el Impuesto General a las Ventas de 1995".

b) Base presunta cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Tratándose de esta última modalidad, la actuación de la Administración gira en torno a presunciones, que según la definición esbozada por Ernesto Eseverri [3], no son otra cosa que "el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos". Cabe anotar que normativamente, en nuestro sistema jurídico, el concepto de presunción está recogido en el artículo 277 del Código Procesal Civil, señalando que es "el razonamiento lógico crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva a la certeza del hecho investigado"; debiendo aclararse, sin embargo, que si bien este proceso de deducción en general puede ser el resultado de la especulación de quien aplica el derecho (presunción denominada simple u *hominis*) o de la normalización (presunción denominada legal), en el derecho tributario, es esta última la aceptada.

Como bien señala Giuliani Fonrouge, al aplicar una presunción, los hechos o circunstancias empleados

[3] ESEVERRI, Ernesto. "Presunciones Legales y Derecho Tributario" Marcial Pons Editores. p. 7

deben guardar una relación normal con la situación a considerar, estando impedida la autoridad de proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios y a limitarse a su mención sin explicaciones, debiendo justificar razonablemente el método aplicado para llegar a la determinación.

Respecto de la relación normal que debe existir entre el hecho que sirve de base y el hecho presumido, el Tribunal Fiscal ha interpretado -en un caso sobre Impuesto a la Renta- aplicando la legislación vigente en 1993, que en la determinación sobre base presunta se debe considerar el costo computable y los gastos para obtener la renta neta, toda vez que dicho tributo grava la utilidad y no los ingresos brutos (Resolución 309-4-97 del 6 de marzo de 1997).

Ahondando sobre la materia, la Resolución del Tribunal Fiscal 993-4-97, del 27 de octubre de 1997, ha dispuesto que " ... si bien ante los reiterados requerimientos de la Administración, el recurrente no ha exhibido registros contables, ni facturas, la Administración no puede pretender considerar como renta neta imponible el valor de venta bruta de las ventas de azúcar reconocidas y detectadas realizadas por la recurrente, sin considerar deducción alguna como costo computable....". El mismo criterio ha sido recogido por la Resolución 236-2-98 del 6 de marzo de 1998.

Cabe indicar, sin embargo, que de conformidad con el último párrafo del artículo 65 del Código Tributario, la omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo con las presunciones para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no da derecho a cómputo de crédito fiscal alguno. Asimismo, según el artículo 66 del mismo cuerpo legal, al aplicar la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Ventas o Ingresos, no procede la deducción del costo computable para efectos del Impuesto a la Renta. Finalmente, el artículo 43 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 057-99-EF, dispone que tratándose de ventas, servicios o contratos de construcción omitidos, detectados por la Administración Tributaria, no procederá la aplicación del crédito fiscal que hubiere correspondido deducir del Impuesto Bruto generado por dichas ventas.

Sobre la exigencia de una motivación razonable para la aplicación de presunciones, el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución 0057-2-2000 del 19 de enero del 2000 que si la Administración (en este caso ESSALUD) no ha indicado la nómina de trabajadores que considera han sido excluidos de planillas, sobre la base de qué documentos, hechos o criterios ha considerado que son seis (6) los trabajadores excluidos, qué, base de cálculo ha tomado en cuenta para realizar la acotación, entre otros datos que sustentan la supuesta determinación presunta, ésta debe ser dejada sin efecto.

En igual sentido se pronunció en su RTF 144-2-98 del 6 de febrero de 1998 revocando la resolución apelada por cuanto "...si bien en la resolución apelada se detalla el procedimiento seguido, esto no ocurre así con las Resoluciones de Determinación cuyo reclamo se declara improcedente y en las cuales sólo se indica como base legal los Decretos Legislativos 190 y 666, Decreto Ley 25748 y Decreto Supremo 269-91-EF, pero sin precisar los artículos correspondientes; por lo que se ha omitido fundamentar y acreditar las razones que determinaron el que se haya seguido el procedimiento de determinación sobre base presunta por diferencia de inventarios..."

TIPOS DE PRESUNCIONES

Siendo que la importancia de las presunciones radica en la esfera de la prueba, se reconocen dos tipos:

- Presunciones absolutas o *"iuris et de iure"*, que no admiten prueba en contrario, por lo que la Administración sólo ha de acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de base.

- Presunciones relativas o *"iuris tantum"*, que admiten prueba en contrario. La carga de la prueba se invierte a favor de la Administración, pero ésta debe acreditar siempre la realidad de hecho que le sirve de base.

De acuerdo con lo expuesto, la Administración, en ambos tipos de presunciones, debería acreditar la existencia del hecho conocido. Por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal 1065-3-97 del 22 de diciembre de 1997, referida a un caso de Impuesto General a las Ventas de 1994, señaló "que la determinación de la deuda tributaria sobre la base de la aplicación de la presunción prevista en el artículo 66 del Código Tributario, está sujeta a que la Administración Tributaria demuestre fehacientemente la existencia de ingresos no registrados."

En el mismo sentido, pueden citarse las Resoluciones 258-1-97 del 24 de enero de 1997 y 261-1-99 del 9 de marzo de 1999.

Sin embargo, es preciso anotar que el último párrafo del artículo 64 del Código Tributario vigente cuyo

Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF, establece que las presunciones del artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en aquél, es decir, respecto a las causales para determinar sobre base presunta, excluyendo, aparentemente, la posibilidad de probar sobre el hecho conocido de cada presunción, lo cual resulta discutible.

OPERATIVIDAD DE LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

Respecto de la forma como operan las presunciones en nuestra legislación, el tema se desarrolla tanto en el Código Tributario como en la Ley del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

En el Código Tributario, el legislador ha optado por establecer dos etapas, situación que en forma no muy clara puede advertirse en las leyes especiales.

- En primer lugar, deben verificarse algunos de los supuestos previstos en el artículo 64, tales como el hecho de que el deudor no hubiese presentado las declaraciones dentro del plazo requerido por la Administración, o no estuviese inscrito en los registros respectivos.

- En segundo lugar, una vez verificado alguno de dichos supuestos, la autoridad puede efectuar la determinación considerando algunas de las siete presunciones detalladas en el artículo 65 y desarrolladas en los siguientes.

Conviene indicar que tales presunciones sólo son de aplicación para los tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional, quedando excluidos, por ejemplo, los tributos municipales o las aportaciones al Seguro Social, para los cuales será necesario que alguna norma específica las establezca. En ese sentido, la jurisprudencia ha dejado sin efecto acotaciones sobre base presunta por aportaciones efectuadas por el IPSS (hoy ESSALUD u ONP) que no indicaban la base legal respectiva. Tal es el caso de la RTF 163-5-2000 del 7 de marzo del 2000, que señaló "... que de la revisión del Acta de Liquidación Inspectiva se puede apreciar que no se encuentra debidamente motivada, no se precisa qué elementos han sido tomados en consideración para determinar el importe de las remuneraciones gravadas con las aportaciones previstas en los Decretos Leyes 19990 y 22482, y finalmente, no se señala la base legal en la que se establece el procedimiento de determinación sobre base presunta" o de la RTF 157-5-2000 de 3 de marzo del 2000.

En cuanto a las causales que permiten a la Administración utilizar métodos de determinación sobre base presunta, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos fallos que a continuación se exponen, en los cuales se puede advertir que ha sido exigente en cuanto a la apreciación de los hechos considerados por la Administración, así como respecto de las pruebas ofrecidas, tratando de respetar la realidad económica del contribuyente. Es interesante anotar que para efectos de aplicar el procedimiento, si bien puede suscitarse la duda de qué norma debe considerarse, esto es, la vigente en el momento de la fiscalización o la vigente en el período materia de fiscalización, en las resoluciones examinadas se advierte que ha sido una constante tomar en cuenta las normas que regulan los procedimientos de determinación vigentes en el período fiscalizado.

En la Resolución 143-2-2000 del 18 de febrero del 2000, se señaló que, para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige que, en primer lugar, se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64, y luego de ello, se cumplan los requisitos de alguna de las presunciones detalladas en los artículos 66 a 72. En dicho caso, se consideró que la situación regulada en el numeral 5 del artículo 64 antes citado, estaba referida al supuesto en el cual la información que figuraba en los comprobantes (contenido) no coincidía con los registros contables del contribuyente, y no cuando tales comprobantes no se hubieran registrado, por lo que no podía sustentarse en dicha causal.

En la Resolución 813-1-97 del 11 de julio de 1997, sobre Impuesto General a las Ventas de 1994, se estableció que"... al no haber exhibido el recurrente las mencionadas facturas (de ventas), así como teniendo en consideración que las mismas no habían sido anotadas en el Registro de Ventas, la Administración tenía razones fundadas para presumir que las declaraciones presentadas por el recurrente no eran fehacientes y, en consecuencia, facultaba a efectuar la determinación sobre base presunta". En este caso, se estaba discutiendo la aplicación del método previsto en el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo 775.

De otro lado, en la Resolución 1003-4-97 del 4 de noviembre de 1997, sobre Régimen Único Simplificado (RUS) de 1995, considerando que la Administración había determinado los ingresos del recurrente sobre la base de los manifiestos de pasajeros dejados por aquél en la garita de control, cuyos datos discrepaban con los de otros papeles de trabajo que obraban en el expediente, así como con los consignados en las

declaraciones juradas presentadas, no podía determinarse con certeza la deuda tributaria del recurrente durante el período fiscalizado. En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 773, el Tribunal dispuso que la Administración determinase sobre base presunta los ingresos del recurrente en aquellos meses donde la documentación que acreditaba los mismos ofreciera dudas respecto a su veracidad, para posteriormente proceder a variar la categoría o régimen al que se encontraba acogido el recurrente; si fuese el caso, de acuerdo con las normas que regulan el RUS.

Adicionalmente, en la Resolución 821-4-97 del 27 de agosto de 1997 sobre Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996, se dispuso que la Administración efectúe un nuevo examen para determinar sus obligaciones tributarias, pues el hecho que el tercero no hubiese acreditado su capacidad para efectuar los préstamos, constituye en todo caso un incremento patrimonial no justificado, pero no encuadra en los artículos 42 y 43 del Decreto Legislativo 775 para efectuar una determinación sobre base presunta.

Finalmente, en la Resolución 137-2-98 del 6 de febrero de 1998, sobre la determinación del Impuesto General a las Ventas de junio de 1993, el Tribunal Fiscal, utilizando la metodología del punto fijo, dejó sin efecto la acotación, toda vez que la Administración había determinado el tributo sobre base presunta aun cuando los ingresos percibidos durante los cinco días de la intervención eran menores que los declarados durante el mes, estableciendo una obligación por una suma mayor que la declarada. En ese sentido, se sostuvo que ni en la Resolución de Determinación impugnada ni en los papeles de trabajo que sustentaban su emisión, la Administración había señalado el motivo por el cual consideraba que aún cuando los registros coincidían con lo declarado, la información contenida en tales registros no correspondía a la realidad de las operaciones y por tanto no los consideraba o, en su caso, el motivo por el cual la declaración presentada o la documentación complementaria ofrecía dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Ahora bien, como se ha indicado líneas arriba, para aplicar las presunciones una vez superada la primera etapa, se requiere que se verifiquen los supuestos previstos por ella. Por ejemplo, el caso de que en el registro de ventas o ingresos, dentro de los doce meses comprendidos en el requerimiento, se comprueben omisiones en cuatro meses consecutivos o que en total sean iguales o mayores al diez por ciento de las ventas o ingresos de esos meses, lo que ameritaría que la Administración presuma que las ventas han sido mayores a las registradas o declaradas, aumentándose éstas en el porcentaje de las omisiones constatadas.

De lo expuesto se tiene que si bien podría verificarse alguno de los supuestos del artículo 64, ello no necesariamente conduciría a aplicar alguno de los métodos de determinación sobre base presunta previstos en el Código Tributario, al no cumplirse las condiciones establecidas para los mismos.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal ha dispuesto, por ejemplo, respecto de la presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios (artículo 69 del Código Tributario) en la RTF 210-2-98 del 25 de febrero de 1998, sobre Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1993, que los inventarios físicos llevados a cabo por la Administración eran sólo aproximados, sin haberse acreditado que abarcaban la totalidad de los rubros de las existencias del contribuyente, y por tanto, que los montos de los faltantes y los sobrantes hubieran sido establecidos correctamente. Por lo que, al no reunir dicho procedimiento los requisitos metodológicos para aceptarlo como sustento de una determinación sobre base presunta, se revocó la apelada dejándose sin efecto las resoluciones de determinación emitidas.

En el caso de la Resolución 475-2-98 del 29 de mayo de 1998, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1993, la Administración había dejado sin efecto la acotación por concepto de Impuesto General a las Ventas al considerar que las omisiones detectadas no alcanzaban el porcentaje dispuesto para tal efecto por la ley de la materia y por el Código Tributario. No obstante, la Administración consideró que para efectos del Impuesto a la Renta la legislación del mismo no establecía restricción para su aplicación, por lo que mantuvo el reparo.

El Tribunal consideró que al no existir presunción sobre ventas omitidas, no existía diferencia detectada que pudiera, a su vez, considerarse renta neta, por lo que tampoco podía considerarse que existía base presunta para efectos del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, las leyes del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas establecen otras presunciones, tales como: las de ventas a valores de mercado, incrementos patrimoniales no justificados, coeficientes, etc.

Con respecto a éstas, en la Resolución 169-2-98 del 11 de febrero de 1998, sobre Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1992, el Tribunal consideró que para

efectos de la presunción utilizando el método del punto fijo aplicado en el caso materia de examen por disposición del artículo 41 del Decreto Ley 25748 , recogido hoy en el artículo 68 del Código Tributario, la Administración no podía tomar como referencia un día de la semana que además era el último día del mes, pues en ese caso la comparación en cuanto al volumen de ventas debía efectuarse entre días con las mismas características, motivo por el cual se declaró nula la apelada.

APUNTE FINAL

La idea del presente artículo ha sido exponer y difundir algunos de los criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal respecto de un tema que, a nuestro entender, resulta importante y delicado. Esperamos que, con el aporte de la doctrina nacional se perfeccionó, quedando por desarrollar algunos temas en los que la legislación no ha profundizado.

ESTUDIO OLAECHEA

1878 - 1999

BERNARDO MONTEAGUDO 201
SAN ISIDRO

TELF. 264.4040
FAX: 264.3080

LOS CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS EN EL PERÚ: COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

José A. Castillo Balarezo*

La calidad de domiciliado en un país determinado es un criterio de suma importancia, a fin de determinar la situación de contribuyente de una persona natural o jurídica. Así, nuestra legislación debe contener normas que permitan identificar tal calidad, y por ende a sus contribuyentes. En el mismo sentido, los no domiciliados en el Perú, por tener esa condición, no necesariamente no tributarán aquí, pues pueden ser aplicables otros criterios. Por dicho motivo, las bases legislativas deberán estar claramente establecidas para evitar problemas de doble tributación.

El autor del presente artículo nos introduce en el tratamiento que nuestra legislación del Impuesto a la Renta contiene respecto de los contribuyentes no domiciliados en el Perú. Así, comenta como se encuentra regulada esta situación analizando la noción y regulación de la base jurisdiccional, los efectos de la condición de domiciliado, el criterio de renta peruana e internacional, para finalizar con los problemas de doble tributación.

INTRODUCCIÓN

Como es por todos conocido, en los últimos años se ha incrementado el flujo de inversión extranjera en el país. Este es un hecho importante para nuestra economía, la cual exige su presencia, para el cabal desarrollo de las actividades económicas de inversión en el Perú por parte de individuos y empresas de diversos países del mundo, y así generar para sí ingresos sujetos a los tributos locales, en particular al impuesto a la renta.

Así pues, surge nuestro interés por comentar en el presente artículo los dispositivos legales más relevantes aplicables a los ingresos de dichos individuos y empresas extranjeras, tomando como base principalmente nuestra experiencia profesional.

La base legal que será utilizada para efectos del presente artículo está constituida por la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo 774 y normas modificatorias, las que posteriormente fueron unificadas en el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 054-99-EF, modificado por la Ley 27146, (en adelante el TUO); así como, el reglamento de la citada Ley (en adelante, el reglamento), Decreto Supremo 122-94-EF, modificado por los Decretos Supremos 125-96-EF y 194-99-EF.

El presente artículo desarrollará de manera paralela los comentarios a la citada legislación tributaria vinculados tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas no domiciliadas. En esta oportunidad, nuestro desarrollo no incluirá a las sociedades conyugales o a las sucesiones indivisas.

* Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Administración de Empresas, Xavier University, Cincinnati, Ohio, USA.

Finalmente, cabe precisar que, en virtud del principio de autonomía dogmática, el Derecho Tributario elabora sus propios conceptos, independientemente de los establecidos por las demás ramas del Derecho. En ese sentido, se deberá tomar en cuenta que el concepto de domicilio para efectos tributarios no necesariamente coincide con aquél elaborado por las normas de derecho común, tomando como base de nuestro estudio exclusivamente el concepto de domicilio para efectos tributarios.

BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Nuestro ordenamiento tributario vincula la condición de contribuyente del Impuesto a la Renta con el domicilio y con la fuente generadora de la renta, mientras que en otros países, el criterio adoptado ha sido el de la nacionalidad. Así, a nivel mundial no se tiene un criterio uniforme respecto de este tema, generándose diversas situaciones de doble tributación que usualmente se solucionan con la suscripción de convenios interestatales a fin de evitar dicha duplicidad, y los consiguientes problemas financieros que ella trae consigo.

En el Perú, el capítulo II del TUO, bajo el título "De la Base Jurisdiccional del Impuesto", desarrolla precisamente aquellas normas aplicables al domicilio de los contribuyentes, y a la obligación tributaria correspondiente según la fuente generadora de sus ingresos.

A modo de introducción, debemos señalar que estarán sujetas al Impuesto a la Renta la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones del TUO, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaerá sólo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.

CONTRIBUYENTES EXTRANJEROS NO DOMICILIADOS

La persona natural extranjera será considerada no domiciliada en el Perú para efectos del Impuesto a la Renta, desde el momento de su llegada a nuestro país, hasta que cumpla con ciertas condiciones establecidas por el TUO, las mismas que serán materia de estudio más adelante. Cumplidas dichas condiciones, su tratamiento será el de una persona natural domiciliada.

Las personas jurídicas serán consideradas domiciliadas si han sido constituidas en el Perú. Nótese que para efectos del TUO, también se considerará persona jurídica a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, incluyéndose a los bancos multinacionales a que se refiere la décimo sétima disposición final y complementaria de la Ley General del Sistema Financiero, del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, respecto de sus rentas derivadas de créditos, inversiones y operaciones en el mercado interno.

EFECTOS DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO

Hay dos efectos importantes derivados de la condición de domiciliado del contribuyente extranjero:

El primero está referido al tipo de rentas obtenidas por dichos contribuyentes, que estarán sujetas al Impuesto a la Renta. Como se ha señalado, el contribuyente domiciliado en el país tributará por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera; es decir, tributará por sus rentas de fuente mundial. De otro lado, el contribuyente no domiciliado en el país tributará únicamente por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

El segundo está referido a la tasa aplicable. La tasa efectiva aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales será siempre menor que la tasa única aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales no domiciliadas, fijada en 30%. A medida que las rentas de la persona natural domiciliada sean mayores, la tasa efectiva se acercará más al 30%, pero matemáticamente nunca llegará a ese límite máximo. Por ejemplo, mientras que el impuesto por pagar de un individuo domiciliado cuyos ingresos anuales gravados (vamos a asumir que dichos ingresos son exclusivamente de quinta categoría, es decir, percibidos por su trabajo en relación de dependencia) ascendentes a S/. 300,000 será de S/. 60,420, es decir, 20.14% de sus ingresos anuales gravados; el impuesto de cargo de un individuo no domiciliado por los mismos ingresos anuales gravables en el Perú será de S/. 90,000, es decir, el 30% de los citados ingresos. En el caso de las personas jurídicas, la tasa aplicable es 30% en ambos casos, aunque la diferencia está en la base imponible, que normalmente es menor para las personas jurídicas domiciliadas. Estos temas serán desarrollados más adelante.

CONTRIBUYENTES DOMICILIADOS EN EL PERÚ

El TUO ha señalado quiénes se consideran domiciliados en el país, conforme a lo siguiente:

a. Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común. Así las cosas, las disposiciones contenidas en el Código Civil definen al domicilio como el lugar de residencia habitual de la persona en un lugar. En términos del Impuesto a la Renta, dichas personas naturales perderán su condición de domiciliadas para efectos tributarios inmediatamente después de adquirir la residencia en otro país y haber salido del Perú, lo que deberá acreditarse mediante la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el consulado peruano o el que haga sus veces. De no poder acreditarse estas condiciones, las personas naturales mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país durante dos años o más en forma continuada; las presencias temporales que en total sumen hasta noventa días calendarios en el año no interrumpen la citada ausencia. En este caso de ausencia por dos años, el domicilio se pierde una vez cumplido dicho plazo, y entra en efecto a partir del 1 de enero del año siguiente de cumplida la condición. Nótese que los individuos que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, tales como embajadores o representantes del Perú ante organismos internacionales, no pierden su condición de domiciliados con su salida del país en misión oficial, ni por la extensión del tiempo de ausencia del Perú.

   En este sentido, si una persona natural de nacionalidad peruana domiciliada en el Perú sale del país con un contrato de trabajo de un año debidamente visado, no tributará en el Perú por las rentas que obtenga en el extranjero, pues a partir del momento de su salida su condición cambia automáticamente a la de no domiciliado. Si el contrato fuese por menos de un año, y el individuo no tuviese visa de residente en el país de destino, todos los ingresos que obtenga deberán ser declarados también en el Perú, y estarán sujetos a la tasa del Impuesto a la Renta que sea aplicable, pues su condición de domiciliado no ha cambiado. Si dicho individuo permanece ausente del país durante dos años por cualquier motivo excepto el de cargo público u oficial, el cambio será automático; como se señaló, dicho cambio operará plenamente recién a partir del 1 de enero del año siguiente al cumplimiento del requisito de la ausencia de dos años.

   En los casos en los cuales el contribuyente domiciliado deba pagar Impuesto a la Renta en el Perú y también en el extranjero por los mismos ingresos, el contribuyente domiciliado podrá gozar en el Perú de un crédito por el impuesto pagado en el exterior, el mismo que tendrá como tope máximo un monto equivalente al resultado de aplicar la tasa media del contribuyente (impuesto entre ingresos), a sus ingresos anuales de fuente extranjera, y que en todo caso, no podrá ser mayor que el monto que por concepto del Impuesto a la Renta le correspondía pagar en el Perú por esos ingresos. En ese sentido, si la tasa aplicable en el extranjero resulta mayor que la tasa media o efectiva del contribuyente, el saldo no podrá ser compensado.

   Adicionalmente, estas normas deberán concordarse con las disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina, integrado a la legislación nacional por Decreto Ley 19535 del 19 de setiembre de 1972. Así, se ha establecido que las personas naturales nacionales de uno de los otros países miembros (Ecuador, Colombia, Venezuela o Bolivia), no recibirán un tratamiento menos favorable que el que le corresponda a las personas naturales domiciliadas en el Perú, con respecto de los impuestos materia del convenio (sobre la renta y el patrimonio). Si bien no se otorga la condición de domiciliado a dichas personas naturales, sí se les otorga la posibilidad de gozar de los beneficios que puedan ser inherentes a la calidad de domiciliados. Adicionalmente, los contribuyentes tributarán el Impuesto a la Renta sólo en el país de la fuente productora de la renta, con lo cual no resultará necesario hacer uso del mecanismo del crédito por el impuesto pagado en el exterior al que nos referimos en el párrafo anterior.

   Nótese así mismo, que las personas naturales peruanas que hubiesen perdido su condición de domiciliados para efectos tributarios por causa de ausencia prolongada del país (dos años), recuperarán dicha condición si regresan al Perú, debiendo permanecer en el país por más de seis meses.

b. Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país dos años o más en forma continuada, considerándose que las ausencias de hasta noventa días calendario en cada año no interrumpen la continuidad de la residencia o permanencia. Una vez cumplida esta condición, el cambio a persona natural domiciliada opera sin excepciones. Como se ha señalado, al ser el Impuesto a la Renta un tributo

de periodicidad anual, el cambio surtirá efectos a partir del 1 de enero del año siguiente a la verificación del cumplimiento de la condición.

Así por ejemplo, una persona natural no domiciliada que hubiese ingresado al país el 15 de enero del 2000, cumplirá la condición de residencia o permanencia en forma continuada el 15 de enero del 2002 (asumiendo que no hubiesen ausencias de más de 90 días en cada año calendario). Sin embargo, dicha persona natural seguirá siendo considerada no domiciliada hasta el 31 de diciembre del 2002, y recién a partir del 1 de enero del 2003 estará bajo las normas aplicables a los domiciliados.

De otro lado, el TUO ofrece a las personas naturales no domiciliadas la posibilidad de optar por el tratamiento que se otorga a las domiciliadas, luego de tener seis meses de permanencia en el Perú. Una vez cumplida esta condición de permanencia, las personas naturales no domiciliadas que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría (trabajo en relación de dependencia) podrán optar por acogerse al tratamiento de las personas naturales domiciliadas comunicando tal decisión a su empleador local. Todos las demás personas naturales no domiciliadas deberán inscribirse en el Registro Unico de Contribuyentes (RUC) para considerarse que han optado formalmente por el cambio de condición a domiciliado. Como en el caso anterior, la nueva condición surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero del año siguiente al del nacimiento del derecho, siempre que la opción se ejerza. Para este escenario, la fecha clave resulta ser el 1 de julio de cada año, pues si la permanencia se inicia después, no se va a poder cumplir con la condición en ese año, porque la permanencia va a ser menor a seis meses. Por ejemplo, una persona natural no domiciliada que inicia su permanencia en el Perú el 5 de julio de 2000, no va a poder cumplir con los seis meses de permanencia al 31 de diciembre; es decir, no se va a poder verificar el cumplimiento de la condición, con lo cual recién esta persona podrá ser considerada domiciliada a partir del 1 de enero de 2002. Si dicha persona inicia su permanencia en el Perú el 25 de junio de 2000, al 25 de diciembre del mismo año ya habrá cumplido con la condición de los seis meses, motivo por el cual a partir del 1 de enero del 2001 ya podrá ser considerada domiciliada para efectos tributarios en el Perú. Conocer esta fecha de quiebre resulta pues ser uno de los datos relevantes para poder efectuar una adecuada planificación de las obligaciones tributarias derivadas de la asignación a nuestro país de individuos extranjeros.

Existe un caso común no contemplado por el TUO, y es el de las personas naturales no domiciliadas que trabajan en relación de dependencia en el Perú, pero cuyo empleador es una empresa no domiciliada. Es el caso de las empresas que necesitan prestar servicios prolongados en el país, para lo cual envían a sus empleados precisamente a cumplir con dichos servicios, como por ejemplo, para inversiones de largo o mediano plazo en las cuales se necesita la presencia de personal extranjero especializado que no tiene ninguna relación laboral con empresa peruana alguna, sino con su empleador extranjero, que lo ha enviado a nuestro país. Un ingeniero de minas extranjero que deba permanecer en el Perú por tres años y que perciba únicamente rentas por su trabajo dependiente, probablemente preferirá ser considerado como domiciliado a partir del segundo año de su permanencia en el Perú, pues el impuesto a la renta de su cargo podría reducirse sustancialmente. La pregunta que surge es si este individuo deberá obtener el RUC para gozar de los beneficios de la opción. No existe norma legal que regule este caso; lo recomendable es obtener el RUC, pues de esta manera se verificaría indubitablemente la manifestación de voluntad requerida por el TUO; sin embargo, nótese que los contribuyentes cuyos empleadores son entidades no obligadas a efectuar retenciones de Impuesto a la Renta pueden hacer uso del Número Interno de Dependencia (NID) para cumplir con sus obligaciones tributarias en el Perú. Pareciera que el NID fuese una alternativa al RUC, pero esto no es claro. Resulta necesario entonces, la dación de una precisión legislativa en este respecto.

De otro lado, deberá entenderse que los periodos de presencia en el país con visa de turista no podrán ser considerados como parte del citado plazo de seis meses.

c. Como se señaló anteriormente, las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.

d. Las personas jurídicas constituidas en el país. Resulta común recibir el encargo de clientes extranjeros de recomendar un tipo específico de persona jurídica cuando desean establecer una subsidiaria en el Perú. Nuestro TUO no ha establecido tasas diferentes o tratamientos más favo-

rables para las sociedades anónimas o las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, por citar dos de las formas corporativas más solicitadas. Por lo tanto, tributariamente, no hay mayor diferencia a considerar. Por otro lado, en materia societaria, casi siempre resulta indispensable que la responsabilidad sea limitada; es decir, que la responsabilidad por los actos o relaciones de la empresa o entidad afiliada no llegue o afecte a la casa matriz. Esta razón es la que usualmente lleva a los inversionistas extranjeros a preferir la S.A. o S.R.L., en vez de las sucursales. Es en estos casos en los que se debe evaluar las ventajas de una u otra forma corporativa desde el punto de vista del país de residencia de la casa matriz o de procedencia del inversionista. Por citar el ejemplo más común, debemos señalar que los Estados Unidos otorga a sus empresas domiciliadas que deseen invertir en países como el Perú el derecho de acogerse a los beneficios del sistema de marcado del recuadro o *"check the box"*. Uno de los beneficios del citado sistema consiste en permitir al accionista o casa matriz estadounidense la deducción directa con efecto tributario de las pérdidas que hubiesen sido generadas por su subsidiaria en el Perú. Con respecto a las inversiones en nuestro país, la ley estadounidense permite el goce del beneficio a través de una S.R.L., y no por medio de una S.A. Resulta así que el valor añadido de la planificación tributaria se encuentra en este caso en la evaluación de las consecuencias de los actos o relaciones de los contribuyentes extranjeros en nuestro país, tanto dentro del sistema peruano como dentro del sistema del país de procedencia de dicho contribuyente no domiciliado.

En consecuencia, de acuerdo con el enunciado inicial del presente inciso, no será considerada domiciliada la persona jurídica constituida fuera del Perú, sin importar el país de su constitución, con la excepción de las sucursales, agencias o establecimientos permanentes constituidos en el extranjero por empresas peruanas, tal como se desarrollará en el inciso siguiente.

e. Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes ubicados en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana. De igual modo, serán domiciliadas las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país. Esto último no es aplicable a los establecimientos permanentes en el exterior de aquellas sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de empresas constituidas en el exterior. Por ejemplo, si la sucursal en el Perú de ABC Inc. (empresa de EE.UU.) a su vez tiene un establecimiento permanente en Bolivia, dicha entidad boliviana no será considerada domiciliada en el Perú. Si XYZ S.A. (empresa peruana) abre una sucursal en Bolivia, dicha sucursal sí será considerada domiciliada en el Perú.

f. Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones del TUO.

g. Los bancos multinacionales a los que se hace referencia en el segundo párrafo de la sección titulada "Contribuyentes Extranjeros No Domiciliados" del presente artículo.

h. Las empresas unipersonales, sociedades de hecho, y las sociedades irregulares, constituidas o establecidas en el país, incluyéndose a las comunidades de bienes y a los contratos de colaboración empresarial.

RENTA DE FUENTE PERUANA

Como ha sido oportunamente indicado, las rentas del contribuyente no domiciliado estarán sujetas a nuestro Impuesto a la Renta sólo si son de fuente peruana.

Así, el TUO ha señalado que, en general, y cualquiera que sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana a las rentas producidas por predios situados en el territorio del Perú, a las producidas por capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú, excepto los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

De igual modo, se consideran rentas de fuente peruana a aquéllas originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional. Así, la renta que por su trabajo en el Perú genere una persona natural no domiciliada estará sujeta al Impuesto a la Renta peruano, sin importar si dicha renta es puesta a su disposición en el exterior. De igual modo, una empresa no domiciliada que preste un servicio íntegramente en el exterior en favor de su cliente peruano no generará renta de fuente peruana,

aun cuando su contraprestación hubiese sido pagada desde el Perú. Esta es una de las situaciones más comunes dentro de nuestra práctica. De otro lado, la posibilidad de tener *"split payrolls"* o planillas divididas, por medio de las cuales se paga los ingresos de los extranjeros en dos países para minimizar la exposición a determinado sistema tributario no es permitida en el Perú, debiendo los no domiciliados tributar por la totalidad de sus rentas de fuente peruana aun cuando se paguen o acrediten en el extranjero.

Sin embargo, el propio TUO señala una excepción a esta regla, y es la referida a las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información, o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares. Esto quiere decir que los extranjeros que efectúen ciertas actividades en el Perú no generarán rentas de fuente peruana si es que dicha renta es obtenida en su país de origen, si ingresan temporalmente al Perú (esta temporalidad generalmente está relacionada con el plazo de estadía otorgado en su visa de negocios), con el objeto de llevar a cabo encargos de su empleador extranjero relacionados con la supervisión o el control de un determinado negocio establecido o por establecerse en el Perú.

El TUO también señala que serán rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en los casos de venta, cambio o disposición habitual de bienes que constituyan activos de personas jurídicas domiciliadas. Forman parte de esta disposición las presunciones de habitualidad del TUO con respecto a la enajenación de acciones y participaciones por parte de personas naturales. La pregunta que surge inmediatamente es la siguiente: ¿la ganancia obtenida por la venta efectuada por una persona jurídica no domiciliada de acciones de su propiedad que forman parte del capital social de una empresa peruana, estará gravada con el impuesto a la renta? La respuesta es no, salvo que sea habitual en la venta o enajenación de acciones. Cabe añadir que, lamentablemente, el TUO no define el concepto "habitualidad" para este tipo de casos, situación que genera cierto grado de incertidumbre sobre el particular. De otro lado, nuestra experiencia nos indica que este supuesto normalmente no se presenta para las personas naturales; en todo caso, los individuos tendrían que ceñirse a las normas sobre habitualidad que para las personas naturales ha establecido el TUO.

Finalmente, también se consideran rentas de fuente peruana a los intereses, comisiones, primas, y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país; a los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía; y, los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional de personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales. Se incluye entre los supuestos a los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior. Esta última disposición debe concordarse con aquélla que señala que un individuo domiciliado pierde su condición de tal, si sale del país con visa de residente en el país que lo recibe; pues un director de una empresa local con residencia en el extranjero deberá declarar en el Perú sus ingresos por dicho cargo como de fuente peruana, aun cuando se preste fuera del país y él sea un no domiciliado para efectos tributarios.

TASAS

Como se ha señalado, uno de los efectos más importantes de la calidad de domiciliado de las personas naturales o jurídicas, es la tasa aplicable a sus rentas gravadas.

Para el año 2000, un individuo domiciliado deberá sujetarse a la siguiente escala progresiva del impuesto:

Las primeras 7 Unidades Impositivas Tributarias (en adelante UIT), es decir, los primeros S/.20 300 de ingresos anuales, no están gravados (en el caso de individuos que perciban rentas de cuarta y quinta categoría, sólo podrán deducir este monto por una vez). Las siguientes 54 UIT, es decir, los siguientes S/. 156, están sujetos a la tasa del 15%; y, 600,
El exceso, está sujeto a la tasa del 30%.

Nótese que la UIT para el año 2000 ha sido fijada en S/. 2 900.

Retomando el ejemplo de la sección "Efectos de la Condición de Domicilio", debemos indicar que una

persona domiciliada con ingresos anuales de S/. 300,000 (siempre considerando que son rentas de quinta categoría) deberá calcular su impuesto a la renta de la siguiente manera:

S/. 0 a S/. 20,300 ..... S/. 0 (no gravado)
S/. 20,301 a S/. 176,900 ..... S/. 23,490 (15%)
S/. 176,901 a S/. 300,000 ..... S/. 36,930 (30%)
S/. 64,420 (20.14% tasa efectiva)

De otro lado, una persona no domiciliada con el mismo ingreso de S/. 300 000, tributará por el mismo concepto, con la tasa única de 30%, es decir, el impuesto por pagar será de S/. 90 000.

Resulta pues, atractivo para las personas naturales no domiciliadas con ingresos exclusivamente derivados de su relación laboral de dependencia en el Perú, el optar por ser considerado domiciliado para efectos tributarios, pues por efecto de la tasa progresiva, un domiciliado nunca llegará a pagar 30% de Impuesto a la Renta sobre sus ingresos, por más alto que éstos sean.

De otro lado, no resultaría tan atractiva esta misma situación para aquellos individuos no domiciliados que también perciben ingresos de fuente extranjera que, de optar por ser considerado domiciliado, deberán gravar dicha renta de fuente extranjera no sólo en el país en el cual se ha generado, sino también en el Perú; y, si bien existen mecanismos para evitar la doble tributación a través de créditos, como se ha explicado brevemente, lo cierto es que en algunos casos se tendría que hacer doble desembolso generándose un costo financiero; además, el crédito no necesariamente cubriría el 100% del impuesto pagado en el exterior. Estas consideraciones nos llevan a concluir que la opción debe ser que se analice caso por caso.

En el caso de las empresas, las personas jurídicas domiciliadas están sujetas a la tasa del 30% sobre su renta neta. Las personas jurídicas no domiciliadas también estarán sujetas a la tasa del 30%, con las excepciones que a continuación se van a detallar (nótese que esta tasa será de aplicación sobre las rentas netas, las mismas que se desarrollarán en más detalle en la sección Retenciones):

a. La retención del Impuesto a la Renta será del 1% de los intereses provenientes de créditos externos siempre que, en caso de préstamos en efectivo, se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país, lo cual normalmente ocurre si la transacción es efectuada a través del sistema bancario nacional; y, que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa *prime* más seis puntos porcentuales si es que el crédito proviene de plaza americana, o a la tasa *libor* más siete puntos porcentuales si es que el crédito proviene de la plaza europea (para las demás plazas, la SUNAT determinará los topes). El exceso del tope fijado por el TUO estará gravado con el 30%. Cabe añadir que la comparación de la tasa del crédito y los topes se efectuará en el momento en el que la tasa de interés del crédito sea concertada, modificada o prorrogada.

   Nótese que los intereses que se paguen por créditos otorgados a empresas vinculadas estarán gravados con 30% en todos los casos. En términos generales, se considera que hay vinculación económica si una empresa es propietaria, directamente o por intermedio de un tercero, de más del 30% del capital de otra empresa; o, si más del 30% del capital de dos o más empresas pertenecen a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

b. La tasa será del 1% para los intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y las empresas financieras establecidas en el Perú como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior.

c. Finalmente, la tasa será de 10% para las rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves.

RENTAS INTERNACIONALES

El TUO contempla diversas actividades por las que el contribuyente no domiciliado percibe rentas cuya fuente es tanto peruana como extranjera, sin la posibilidad de poder diferenciar entre ellas. En estos casos, el TUO presume qué porcentaje corresponde a la renta de fuente peruana a fin de aplicar las tasas que correspondan únicamente sobre esa parte de los ingresos de los contribuyentes no domiciliados.

Así, brevemente repasaremos dichas actividades, las mismas que están debidamente detalladas en el TUO, así como los respectivos porcentajes de la renta que se presumen son renta de fuente peruana:

a. Actividades de seguros: 7%.
b. Alquiler de aeronaves: 60%.
c. Alquiler de naves: 80%.
d. Radiogramas, llamadas telefónicas y otros servicios similares entre el Perú y el exterior: 5%.
e. Transporte aéreo: 1%.
f. Fletamiento o transporte marítimo: 2%.

g. Suministro de noticias y cualquier material informativo o gráfico al Perú: 10%.
h. Distribución de películas cinematográficas y similares: 20%.
i. Servicios técnicos prestados parte en el Perú y parte en el extranjero: 40%.
j. Operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera: 25%.
k. Contratistas y subcontratistas domiciliados por actividades de (j), tendrán como renta mínima: 15% de los ingresos brutos.
l. Suministro de contenedores de y hacia el país y que no presten servicio de transporte: 15%.
m. Sobreestadía de contenedores para el transporte: 80%.
n. Cesión de derechos de retransmisión televisiva: 20%.

Los citados porcentajes representan la renta de fuente peruana de los contribuyentes no domiciliados que lleven a cabo estas actividades. Así, por citar dos ejemplos, se tiene que la tasa efectiva por las actividades de seguros es 2.1% (tasa del 30% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 7%); en el caso de alquiler de aeronaves, la tasa efectiva es de 6% (tasa del 10% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 60%). Finalmente, un caso muy utilizado es el de los servicios técnicos prestados desde el exterior, cuya tasa efectiva es 12% (tasa del 30% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 40%).

En el caso específico del alquiler de naves y aeronaves, se tiene que los contribuyentes no domiciliados que realicen estas actividades en el Perú estarán exonerados del pago del impuesto que les corresponda, si es que existe reciprocidad en el tratamiento a las líneas peruanas en sus respectivos países. Esto se deberá acreditar con un informe en ese sentido emitido por la autoridad tributaria del país donde el contribuyente no domiciliado tiene su sede, informe que deberá ser debidamente autenticado por el cónsul peruano en dicho país, y legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú.

Con respecto a los servicios técnicos prestados parte en el Perú y parte en el extranjero, el TUO presume que el 40% de dichos servicios son prestados en el Perú. Es importante también señalar que no se deben confundir los servicios técnicos con el suministro de información relativa al conocimiento industrial, comercial y científico, pues en este caso, la contraprestación se consideraría como regalías gravadas con el 30% del íntegro del pago efectuado al exterior. Finalmente, nótese que si las prestaciones son diferentes, esto se debería reflejar en los contratos correspondientes, estando gravados con el 30% los ingresos obtenidos por servicios que se prestan en el Perú íntegramente. Cabe resaltar, de otro lado, que los servicios prestados íntegramente en el extranjero no están gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú.

RETENCIONES

El TUO señala que las personas o entidades locales que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo los impuestos que correspondan, tal y como lo hemos apreciado anteriormente.

Se añade que los contribuyentes que contabilicen como costo o gasto las regalías, servicios, cesión en uso, u otros de naturaleza similar, facturados por no domiciliados, deberán abonar al fisco el equivalente a la retención en el mes de su contabilización, aun cuando ésta no hubiese sido efectuada.

Un caso importante es el de la renta neta de los no domiciliados que hubiesen enajenado bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran algún desgaste. A efectos de determinar la renta neta sobre la cual se deberá efectuar la retención correspondiente, se podrá deducir la recuperación del capital invertido, para lo cual es indispensable que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria otorgue la certificación correspondiente luego de presentada la información pertinente que soporte la inversión. En ningún caso se podrá aceptar que la deducción sea tomada antes de la emisión del citado certificado. Esta disposición tiene gran relevancia, puesto que de otro modo, las enajenaciones de bienes ubicados en el país efectuadas por no domiciliados estarían sujetas al Impuesto a la Renta por la totalidad del precio de venta, sin importar los costos en los que dichos no domiciliados debieron incurrir para precisamente llevar a cabo sus operaciones en el Perú.

De otro lado, las rentas netas de las demás categorías establecidas por el TUO, sobre las cuales se deberán efectuar las retenciones, son las siguientes:

a. Primera categoría: renta bruta menos 20%.
b. Segunda categoría: la totalidad de la renta bruta, salvo lo señalado con respecto a la recuperación del capital invertido, cuando sea aplicable.
c. Tercera categoría: la totalidad de la renta bruta, salvo lo señalado con respecto a la recuperación del capital invertido, en el párrafo anterior, y lo señalado con respecto a las rentas internacionales.

d. Cuarta categoría: renta bruta menos 20%.
e. Quinta categoría: la totalidad de la renta bruta.

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Uno de los mecanismos más utilizados a efectos de aliviar o facilitar la carga tributaria de los contribuyentes, es la suscripción de convenios entre los países a fin de evitar la doble tributación. Dichos convenios están estructurados de tal manera que el contribuyente que genere renta en un país diferente al suyo pague el Impuesto a la Renta correspondiente a dichos ingresos solo una vez, bien en su país de procedencia, o bien en el país de fuente de los ingresos. Así, mientras que los países exportadores de capitales, tales como EE.UU., tenderán a preferir suscribir convenios que establezcan como criterio tributario la nacionalidad del contribuyente, los países importadores de capital, como el Perú, preferirán que el criterio a utilizarse sea el de la fuente productora de la renta.

El Perú ha suscrito dos convenios para evitar la doble tributación:

Uno, con los países de la Comunidad Andina, para efectos de los impuestos a la renta y al patrimonio. En términos generales, en virtud de este acuerdo se establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes, las rentas estarán gravadas únicamente en el país en el que se obtuvieron, es decir, en el país de su fuente productora, con la excepción de los beneficios de las empresas de transporte que se sujetan a la legislación de su país de domicilio.

De otro lado, el Perú ha suscrito un convenio similar con Suecia. Entre las normas más relevantes, se tiene que las utilidades de las empresas estarán gravadas sólo en el país de domicilio de dicha empresa; así mismo, los intereses, dividendos y demás rentas de propiedades, estarán afectas al Impuesto a la Renta en el país de la fuente.

COMENTARIOS FINALES

La legislación vigente aplicable a las rentas de las personas naturales y jurídicas no domiciliadas, cubre la mayoría de hechos y relaciones que se presentan en cuanto a sus obligaciones tributarias en el Perú. Sin embargo, las relaciones comerciales e inversiones en las diversas áreas de los negocios en el Perú exigen una constante actualización y el estudio de alternativas atractivas, tanto para el inversionista como para los intereses de nuestro país, alternativas que podrían pasar por evaluar detenidamente la posibilidad de firmar convenios multilaterales de doble tributación.

ESTUDIO
DE BELAUNDE & MONROY
ABOGADOS

Miguel de Cervantes 280 - San Isidro - Lima 27 - Perú
Central: 442-8896 Fax: 441-4741
E-mail: estudio@debelaunde-monroy.com

¿ES LA TRIBUTACIÓN UN ELEMENTO ÚTIL PARA ATRAER CAPITALES?

Andrés Valle Billinghurst*

La Ley del Impuesto a la Renta utiliza como criterio fundamental de imputación al domicilio, siendo contribuyentes los domiciliados en el país. Sin embargo, también son contribuyentes los no domiciliados cuando los mismos perciben ingresos de fuente peruana. Es decir, se utiliza en este último caso como criterio de imputación el de la fuente.

En el presente artículo, el autor analiza el tratamiento dado por nuestra legislación a los ingresos percibidos por un no domiciliado en calidad de intereses, o como contraprestación por la transferencia de tecnología, o por la prestación de servicios en el país, en tanto dichos ingresos son considerados de fuente peruana y se encuentran gravados, por tanto, con el Impuesto a la Renta.

El artículo 60 de la Constitución Política del Perú limita la participación del Estado en la actividad empresarial, de tal suerte que corresponde al sector privado el ejercicio de la misma[1]. Lo expuesto resulta coherente con el proceso de privatización ocurrido en los primeros años de la década pasada, que permitió trasladar al sector privado la mayoría de las actividades económicas. Recuérdese al efecto la transferencia de las acciones de la Compañía Peruana de Teléfonos y de Entel Perú que constituyó un hito en el proceso de privatización peruano[2].

En este escenario, es incuestionable que el Estado debe propiciar la participación del capital privado en la economía del país. Dicha participación resulta fundamental, entre otras cosas, para la generación de empleo.

La carencia de ahorro interno sumada a las grandes inversiones de capital requeridas hace evidente la necesidad que tenemos de atraer fondos del exterior para el desarrollo de actividades productivas. Sin embargo, esta tarea no es fácil. Los países importadores de capitales luchan día a día por convertirse en lugares atractivos para los mismos.

Sabemos cada día con mayor certeza que la estabilidad política, la fortaleza de las instituciones democráticas y la existencia de una política económica coherente, orientada al mediano y largo plazo, constituyen elementos fundamentales para el logro de tales propósitos.

---

* Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.

1 "...sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad empresarial, directa o indirecta por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional".

2 Telefónica S.A. de España pagó US$ 2,002'180,000 por el 35 % de las acciones representativas del capital social de ambas empresas.

Pero sin duda, el inversionista también evalúa la rentabilidad de su inversión. Y para ello, tiene en consideración como un elemento prioritario el costo impositivo de operar en un determinado país.

Dentro de este esquema, nosotros creemos que el régimen tributario peruano aplicable a las empresas del exterior juega un rol fundamental.

Pensemos ahora, dentro del conjunto de variables que nos permiten medir dicho costo, aquellas que tienen vinculación con dos factores claves para el éxito de un negocio: el capital y la tecnología. Su tratamiento tributario resulta vital para un inversionista extranjero.

Ello nos ha llevado a presentarles en este artículo algunas consideraciones vinculadas al Impuesto a la Renta que afectan a estos componentes.

1. BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Antes de entrar a analizar el tratamiento tributario aplicable al capital foráneo y al suministro de tecnología, resulta fundamental establecer cuáles son los criterios de vinculación contenidos en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, en adelante la "Ley", para unir a personas naturales o jurídicas con el Estado Peruano, de tal suerte que producto de aquella unión surja una obligación tributaria generadora de ingresos fiscales[3].

Nuestra Ley contiene como criterio fundamental de conexión al domicilio. En ese sentido, los contribuyentes domiciliados en el país deben tributar sobre sus rentas de fuente mundial. Sin embargo, la aplicación de este principio como único factor vinculante dejaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto a aquellos que no tuviesen la condición de domiciliados. Este aparente vacío no es tal, pues en el caso de contribuyentes no domiciliados se utiliza un criterio objetivo como nexo, de tal modo que aquellos que no tengan la condición de domiciliados deberán pagar el impuesto sobre sus rentas de fuente peruana[4].

Es claro que el criterio utilizado por nuestro legislador para vincular al contribuyente con el Estado Peruano se basa en consideraciones subjetivas (domicilio) y objetivas (lugar de la fuente productora). Más allá de las divergencias que la doctrina nacional tiene respecto de este tema, es relevante para efectos de este artículo hacer hincapié en las normas aplicables a los contribuyentes no domiciliados[5] y, concretamente, analizar aquellos ingresos que constituyen rentas de fuente peruana.

Sobre el particular, conviene recordar que, en términos generales, las inversiones provenientes del exterior se pueden manifestar básicamente de dos formas, a saber: como capital o como financiamiento (préstamo). Por su parte, a grandes rasgos, la tecnología se puede transferir a través del *know-how* o de la prestación de servicios técnicos.

En línea con lo expuesto, es menester hacer mención al tratamiento que a tales modalidades confiere la Ley:

- En primer término, se considera rentas de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos, incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27, situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades.

Revisemos este concepto. En primer lugar, se deja fuera de la definición de rentas de fuente peruana a los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades[6], que por definición constituyen el fruto del

---

El artículo 1 del Código Tributario señala que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, la misma que es exigible coactivamente.

El artículo 6 de la Ley dispone que están sujetas al impuesto, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la Ley, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Agrega que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas de fuente peruana.

Humberto Medrano al respecto señala "En nuestra opinión, a pesar de la declaración expresa del legislador, en cuya virtud las personas domiciliadas deben tributar por su renta de fuente mundial, en los hechos dicha norma no se cumple. En efecto, si se analiza con cuidado la realidad y nuestra estructura económica puede apreciarse que las personas domiciliadas actualmente sólo tributan por su renta de fuente peruana, pero sin ninguna de las ventajas que acarrea la tributación territorial.

En primer lugar, debe destacarse que no somos un país exportador de capitales y, por lo tanto, no existen grandes rentas de fuente extranjera percibidas por domiciliados. En consecuencia, la obligación de declarar la renta de fuente mundial apuntaría a ingresos sumamente reducidos".

El artículo 9, inciso b) de la Ley señala que: "En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: (...) b) Las producidas por capitales, bienes o derechos – incluyendo las regalías a que se refiere el artículo 27 – situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".

capital social[7]. Esta exclusión obedece al hecho de que nuestro sistema de imposición afecta la riqueza únicamente al nivel del ente que la genera, liberando de costo impositivo (Impuesto a la Renta a los dividendos) a cualquier distribución posterior.

En segundo lugar, se incluye a otros frutos del capital como rentas de fuente peruana. Esto resulta consistente con el artículo 10, que en sus incisos a) y b) considera como rentas de fuente peruana, entre otros conceptos, a los intereses y gastos financieros complementarios[8].

En tercer lugar, queda comprendida la transferencia de tecnología cuya contraprestación es regalía. Sobre el particular, el artículo 27 de la Ley define como regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie derivada del suministro de información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A estos efectos, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales independientemente de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de aquéllos.

- En segundo término, constituyen rentas de fuente peruana las provenientes de actividades comerciales desarrolladas en el territorio nacional[9]. Ello significa que los ingresos derivados de la prestación de servicios realizada en el territorio nacional se encuentran gravados en el Perú.

En síntesis, las rentas provenientes del capital, en cuanto constituyan dividendos, no califican como de fuente peruana. Por el contrario, tienen tal condición los ingresos por intereses, pagos por transferencia de tecnología y por servicios prestados en el territorio nacional.

De ello se sigue que, salvo el caso de los dividendos, los ingresos derivados del capital foráneo o el suministro de tecnología son materia de tributación en el Perú. Ello nos lleva a dar el paso siguiente, analizar el tratamiento que específicamente les confiere la Ley.

2. CAPITAL PROPIO O FINANCIAMIENTO

Tomar la decisión a nivel de conjunto económico de transferir recursos a un país para desarrollar una actividad económica pasa por varias consideraciones económicas y fiscales. Las primeras las hemos dividido en cuatro:

a) Riesgo de la inversión; según el cual se evalúa si ésta resultará fructífera en el mediano y largo plazo.

b) Retorno de la inversión; según el cual se mide la rentabilidad del proyecto.

c) Costo financiero; tiene que ver con el valor internacional del uso del dinero y su aplicación a un determinado proyecto.

d) Régimen cambiario; vinculado a la posibilidad de repatriar el capital invertido en la moneda de la inversión así como los dividendos repartidos.

Es evidente que estas consideraciones han variado sustancialmente en el Perú en los últimos años. En la década del 90 el marco jurídico establecido a través de la Constitución[10], y los Decretos Legislativos 662[11] y 757[12], principalmente, constituye garantía suficiente para poder afrontar con éxito esta primera evaluación.

---

7. Al respecto, el artículo 95 de la Ley General de Sociedades, cuando se refiere a las acciones con derecho a voto, dispone que: " La acción con derecho a voto confiere a su titular la calidad de accionista y le atribuye, cuando menos, los siguientes derechos:
   1. Participar en el reparto de utilidades y en el patrimonio neto resultante de la liquidación".
   Similar dispositivo existe respecto de las acciones sin derecho a voto. Ver a este efecto, el artículo 96 de la citada Ley General de Sociedades.
8. "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:
   a) Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país.
   b) Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía".
9. El inciso c) del artículo 9 citado incluye a las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales, o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional.
10. El artículo 63 señala que la inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. Por su parte el artículo 64 garantiza la tenencia y libre disposición de moneda extranjera.
11. Este Decreto Legislativo aprueba el régimen de estabilidad jurídica a la inversión extranjera, en virtud del cual el Estado promueve y garantiza las inversiones extranjeras efectuadas y por efectuarse en el país, en todos los sectores de la actividad económica y bajo cualesquiera de las formas empresariales o contractuales permitidas por la legislación nacional.
12. Constituye la Ley Marco para el crecimiento para la inversión privada, la misma que tiene por objeto garantizar la libre iniciativa y las inversiones privadas, efectuadas o por efectuarse, en todos los sectores de la actividad económica y bajo cualesquiera de las formas empresariales o contractuales permitidas por la Constitución y las leyes.

Pero, éste no es el único escollo por salvar. Existen también las consideraciones fiscales. Éstas deben medirse a través de la empresa receptora de la inversión y de la empresa inversionista.

Pongamos un ejemplo. La empresa multinacional A está evaluando su inversión en el Perú a través de capital propio o mediante el otorgamiento de financiación. Asumamos que la subsidiaria en el país necesita fondos de 100, y se debe de optar entre otorgarlos como préstamo o como capital social. Con tal objeto, la empresa multinacional precisa medir cuál es el retorno de sus fondos netos de impuestos por uno u otro camino, y para ello debe considerar los efectos fiscales en su subsidiaria y en ella como inversionista.

2.1 Criterios en la empresa receptora

En este apartado, analizaremos los principales efectos tributarios de una u otra opción (capital o financiamiento).

2.1.1. Intereses deducibles

Nuestra legislación recoge al principio de causalidad como criterio básico para la deducción de gastos de la tercera categoría. Según este principio, son deducibles de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. Concretamente, el tratamiento de los gastos financieros permite deducir los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país, o mantener su fuente productora.

Creemos que este requisito normalmente resulta de fácil cumplimiento pues las inversiones efectuadas en el territorio nacional tienen como propósito producir renta gravable o mantener su fuente productora. Adviértase, sin embargo, que esta aseveración puede tener excepciones. Así, si los fondos provenientes del crédito son utilizados para la adquisición de acciones con carácter permanente, considerando que los dividendos (frutos de dichas acciones) no constituyen renta gravable, la deducción de los intereses no será admitida. Éste sería el caso de un financiamiento otorgado a una empresa holding, constituida en el Perú, destinada a la adquisición de acciones de sociedades constituidas en el país. Debe destacarse que el indicado ejemplo se ha presentado en los procesos de privatización en que se exigía la constitución de holdings en el Perú para la compra de acciones de las compañías privatizadas.

2.1.2 Dividendos

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no constituyen renta gravable. No obstante, estos dividendos no resultan gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de la empresa receptora.

2.1.3 Existencia de pérdidas

Como hemos observado, una diferencia sustancial entre el dividendo y el interés es que este último resulta deducible para efectos del cálculo del impuesto. En consecuencia, desde el punto de vista de la empresa receptora, el pago de intereses (y la consiguiente deducción del mismo como gasto) disminuiría su materia imponible y por ende, la carga fiscal.

Esta consideración permitiría sostener, por lo menos en forma preliminar, que la balanza se debe inclinar en favor del financiamiento. No obstante, en determinados casos la elección de una u otra alternativa podría resultar indiferente. Tal es el caso de las empresas que temporalmente, en razón de sus grandes inversiones iniciales, arrojan pérdida tributaria, la misma que persistiría en el corto y mediano plazo. En estos supuestos, quedaría por efectuarse el análisis del costo a nivel del inversionista (impuestos de retención en la fuente) para la toma de la decisión final desde una perspectiva fiscal.

2.2 Criterios en la empresa inversionista

2.2.1 Impuesto sobre los intereses

Como observamos precedentemente, el Impuesto a la Renta de cargo de los no domiciliados se aplica sobre las rentas de fuente peruana. Ahora bien, en virtud de lo establecido por el artículo 56 de la Ley, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a las personas jurídicas no domiciliadas por intereses derivados de la colocación de capitales en el país es de uno por ciento (1%) siempre que:

1. En caso de préstamos en efectivo, se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.

2. Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos.

Los referidos tres (3) puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado que se pague a beneficiarios del extranjero.

Están incluidos en este inciso los intereses de los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones, siempre que se cumpla con las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En caso de no cumplirse los supuestos antes indicados, o tratándose de créditos concedidos por entidades vinculadas económicamente, la tasa del impuesto es del treinta por ciento (30%).

Cabe advertir que esta tasa de uno por ciento (1%) fue y aún es una tasa promocional destinada a reducir el costo de la financiación y a propiciar el ingreso de capitales hacia el Perú. En la actualidad se ha pretendido mediatizar sus efectos al tornarla inaplicable a los créditos concedidos por entidades vinculadas económicamente, comprendiendo bajo esta última acepción a varios supuestos de tenencia patrimonial o de realización de operaciones[13].

Nosotros consideramos que esta pretendida mediatización, por un lado, desincentiva el flujo de capitales hacia el país, aún y quizás más que nunca necesarios para nuestro desarrollo y, en segundo lugar, es fácilmente vulnerable a través de modalidades financieras, entre otras, las operaciones *back to back*.

2.2.2 Impuesto corporativo y del accionista

Las personas jurídicas domiciliadas en el país, subsidiarias, o sucursales de empresas no domiciliadas (las sucursales son personas jurídicas para efectos de este Impuesto), tributan el Impuesto a la Renta con la tasa del treinta por ciento (30%). Dicha tasa se aplica sobre la renta neta.

Como se expresó en apartados anteriores, en el Perú existe únicamente un nivel de imposición, lo que origina que no haya impuesto a los dividendos o a la distribución de utilidades. Por tal razón, el inversionista del exterior recibe sus utilidades netas de un Impuesto a la Renta de treinta por ciento (30%).

2.2.3 Impuesto en el país de origen

Un error frecuente al momento de evaluar una decisión desde el punto de vista fiscal es omitir el tratamiento impositivo aplicable a las rentas, sean éstas intereses o dividendos, recibidas por la empresa inversionista en su país de origen. En muchos casos se debe reconocer las rentas de fuente peruana y sumarse al conjunto de rentas extraterritoriales, tomando como crédito el impuesto pagado en el Perú. Existen otros supuestos en los cuales se limita el uso del crédito tributario pero a su turno se inafectan las rentas de fuente extranjera. Ello depende en gran medida de la legislación de cada país. Sin duda alguna, la celebración de convenios para evitar la doble imposición constituye un elemento fundamental en el tratamiento del supuesto materia de análisis.

2.3 Ejemplo

Para ilustrar los efectos económicos de efectuar inversiones con capital propio o financiamiento, analicemos el siguiente cuadro:

	A (Capital)		B (Deuda)
Ingresos	1,500		1,500
Costo	(600)		(600)
Gastos Administrativos	(400)		(400)
Gastos Financieros	-	(300)	(300)
Utilidad	500	(300)	200
IR 30%	(150)	90	(60)
Remanente	350	(210)	140
Gasto financiero remitido neto de retención	-	300	297
Fondos disponibles	350	87	437

Nótese que el remanente para el inversionista del exterior es mayor en el caso del financiamiento.

Más allá de los planteamientos esbozados no podemos desconocer que el Estado tiene también un interés fiscal. Debe procurar los fondos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (educación, salud, seguridad, etc.) y por tanto, si bien debe propiciar la inversión, no debe olvidar su tarea diaria.

[13] El artículo 24 del Reglamento de la Ley señala que, para efectos de dicha Ley, se entenderá que existe conjunto económico o vinculación económica cuando en el ejercicio gravable se diera cualquiera de las siguientes situaciones:
1. Una empresa posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directa o indirectamente.
3. En cualquiera de los casos anteriores, la indicada proporción del capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos o más empresas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Una empresa efectúe el cincuenta por ciento (50%) de sus ventas a una empresa o a empresas vinculadas entre sí.
6. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con cada una de las partes contratantes.

Estas consideraciones, entre otras, llevan a que el Estado receptor de la inversión dé respuestas orientadas a incrementar sus ingresos fiscales mediante, por ejemplo, la limitación en la deducibilidad de los intereses, o el incremento en las tasas de retención para los no domiciliados.

En la situación actual, resulta poco aconsejable la adopción de ese tipo de medidas, pues debemos ser sumamente competitivos en la atracción de las inversiones.

3. TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA/SERVICIOS

El tratamiento impositivo de las rentas originadas por transferencia de tecnología y prestación de servicios debemos medirlo, al igual que en el caso anterior, a nivel de empresa receptora y de la proveedora de tecnología o servicios.

3.1 A nivel de empresa receptora

Como hemos reseñado precedentemente, la deducibilidad de un gasto vinculado a la generación de rentas de tercera categoría depende de su vinculación con la generación de renta gravable o la conservación de la fuente productora.

Este criterio general, que resulta flexible en su aplicación a operaciones entre contribuyentes domiciliados, cobra mayor rigurosidad en los casos de operaciones con contribuyentes no domiciliados vinculados económicamente.

La legislación internacional sobre precios de transferencia[14] tiende a ser cada vez más restrictiva en el uso de prácticas internacionales que puedan propiciar la evasión tributaria. En la actualidad, los convenios para evitar la doble imposición, así como la normatividad interna de cada país, cuentan con criterios que permiten vincular la prestación de estos servicios con las actividades de los contribuyentes y con mecanismos para evitar la evasión fiscal.

El principio fundamental que debe inspirar una transacción entre empresas vinculadas para efectos fiscales es que la misma sea efectuada como si se tratara de partes no relacionadas. Ello significa que tanto la prestación o prestaciones así como su valorización deben efectuarse a valores de mercado en condiciones de libre competencia.

Este mecanismo tiene como propósito evitar que por esta vía (transferencia de precios) se sobrevalúen las contraprestaciones y, a través de dicha sobrevaluación, se encubran utilidades.

La transferencia de precios entre empresas vinculadas cuenta con un desarrollo normativo abundante en materia de bienes; metodologías y formas de valuación abundan y están a disposición de los legisladores para controlar este fenómeno. No se presenta una situación similar en el caso de transferencia de tecnología y prestación de servicios.

En estos últimos casos, si bien existen mecanismos orientados a evitar la evasión fiscal, resulta algo más complejo, desde el punto de vista del contribuyente y del Estado, acreditar o desvirtuar el valor de mercado atribuido a las prestaciones.

Se recogen y adaptan sin duda alguna los mecanismos utilizados para el caso de bienes, empero su aplicación práctica resulta más compleja.

Nuestro país carece de legislación detallada sobre estos temas. Más allá de la regla general aplicable a la deducción de gastos vinculados a las rentas de tercera categoría, no encontramos mayor desarrollo legislativo. Excepcionalmente, y quizás porque allí se originaron conflictos entre el Estado y los contribuyentes, el último párrafo del artículo 53 de la Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, se refiere a la deducibilidad de los gastos por servicios prestados al contratista petrolero por no domiciliados[15].

Podemos observar que el legislador de la Ley de Hidrocarburos delegó en el Reglamento sobre materia tributaria de la Ley Orgánica de Hidrocarburos que debía expedirse, la determinación de las reglas para aplicar el citado artículo 53. Concretamente, el artículo 12 del Reglamento antes citado, cuyo texto fue aprobado por Decreto Supremo 32-95-EF, dispone la deducibilidad de los gastos por servicios del exterior siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

[14] Entiéndase como precio de transferencia a "aquel valor del pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes".HERRERO MALLOL, Carlos. "Precios de Transferencia Internacionales". Aranzadi Editorial. Pamplona, 1999, p.24.

[15] Este último párrafo señala lo siguiente "Los gastos por servicios prestados al contratista por no domiciliados serán deducibles del Impuesto a la Renta con sujeción al cumplimiento de los requisitos que establezca el reglamento respectivo".

a) Se encuentren directamente relacionados con el contrato, sustentados mediante documentos fehacientes, tales como facturas, informes técnicos, contratos, diseños y cualquier otro que la SUNAT considere necesario para tal fin.

b) El Contratista deberá haber efectuado la retención del Impuesto a la Renta que corresponda por el servicio prestado desde el exterior o parte en el exterior y parte en el país.

c) En caso de gastos comunes, el monto a deducirse se prorrateará en partes iguales, salvo que se acredite en forma fehaciente a la SUNAT que la imputación del gasto debe efectuarse en forma diferente.

d) No podrán deducirse los montos pagados por servicios prestados por empresas vinculadas económicamente en los montos que excedan a los que usualmente se hubieran reconocido a terceros no vinculados con el Contratista.

Más allá del citado dispositivo, no tenemos fuentes que suministren criterios para tratar estos pagos a nivel de empresas receptoras. Ello genera incertidumbre e inseguridad jurídica, dejando en manos de la Administración Tributaria la elaboración de las pautas que rigen las correspondientes deducciones.

La carencia de jurisprudencia de observancia obligatoria[16] en estas materias es evidente y constituye un desincentivo para las empresas del exterior.

Nosotros pensamos que por vía reglamentaria debería precisarse lo siguiente:

a) Los alcances de la vinculación de la tecnología o el servicio con la generación de rentas gravadas o la conservación de la fuente productora.

b) Los criterios de evaluación que pueden ser aplicados.

c) La documentación que debe acreditar la transferencia de tecnología o la prestación de los servicios.

3.2 A nivel de inversionista

En el caso de inversionistas no domiciliados que cuenten con sucursales o subsidiarias en el país (es decir, empresas con las que se encuentran vinculadas económicamente) es común que se dé el caso de una transferencia de gastos entre dichas empresas a través de contratos de servicios.

A tales efectos, debemos recordar que las personas no domiciliadas en el Perú, sólo se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente peruana.

En efecto, los servicios prestados íntegramente en el exterior se encuentran fuera de la base jurisdiccional del Impuesto.

Ahora bien, en el caso de actividades internacionales, es decir servicios prestados parte en el país y parte en el exterior, la Ley establece diversas presunciones -las cuales no admiten prueba en contrario- para efectos de la determinación de la renta neta de fuente peruana. El propósito de esta norma, además de determinar el porcentaje de la renta de fuente peruana, es determinar el monto del Impuesto a la Renta aplicable a ciertas actividades y la reducción de la carga de la prueba en dichas actividades.

Entre los servicios más frecuentes sujetos a estas presunciones, tenemos a los servicios técnicos[17] prestados parte en el país y parte en el exterior por personas no domiciliadas. En este caso, la norma presume que la renta neta de fuente peruana es equivalente al cuarenta por ciento (40%) de los ingresos brutos que las personas no domiciliadas obtengan. En este sentido, en el caso de los mencionados servicios la tasa efectiva del Impuesto será equivalente al doce por ciento (12%) de los ingresos brutos obtenidos.

Cabe indicar que, además de los servicios técnicos, la norma establece presunciones para el caso de las siguientes actividades: (i) actividades de seguros; (ii) servicios de transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero; (iii) agencias internacionales de noticias; (iv) distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas; (v) operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera; (vi) empresas que suministren contenedores para el transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte; (vii) sobreestadía de contene-

[16] El artículo 154 del Código Tributario dispone que "Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias (...) constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal por vía reglamentaria o por ley".

[17] Debe entenderse por servicios técnicos a aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutadas de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión. Lo cual es distinto a la transferencia de tecnología.

dores para transporte; y (viii) cesión de derechos de retransmisión televisiva.

Una vez definida la base imponible del Impuesto (que en este caso está dada por la renta neta de fuente peruana) resulta necesario establecer la tasa del Impuesto aplicable a las actividades desarrolladas por entidades no domiciliadas. En el caso de personas jurídicas no domiciliadas en el país, el Impuesto aplicable -a rentas distintas a intereses por préstamos externos (siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Ley), los intereses pagados al exterior por instituciones financieras y el alquiler de naves o aeronaves- se determina aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre el total de los importes pagados.

Por lo antes expuesto, resulta que entre los conceptos gravados con la tasa del treinta por ciento (30%) tenemos a las regalías pagadas al exterior. A estos efectos, se debe entender como regalías al pago que se efectúe por el uso o el derecho de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. En otras palabras, se considera regalía al pago efectuado como contraprestación por la transferencia de tecnología.

En efecto, la principal diferencia entre los servicios técnicos y las regalías está dada por la transferencia de conocimientos que caracteriza a éstas últimas. Esta diferencia resulta de suma importancia toda vez que, como lo señalamos anteriormente, los servicios técnicos se encuentran gravados con la tasa del doce por ciento (12%), mientras que a las regalías les es aplicable la tasa del treinta por ciento (30%).

Finalmente, cabe señalar que, dada la dificultad que significa para la Administración Tributaria fiscalizar o llevar un adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes a contribuyentes no domiciliados, la responsabilidad por el pago de estos impuestos ha sido trasladado por la propia norma a las personas o entidades domiciliadas que paguen dichas rentas.

En efecto, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, el Impuesto que corresponda a dicho sujeto.

LA REVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA TRIBUTACIÓN: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro*

El principio de territorialidad ha sido, desde Egipto hasta nuestros días, el criterio más utilizado para solucionar la problemática de tipo espacial en la aplicación de la ley tributaria. Sin embargo, con la aparición del comercio en Internet, este principio ha perdido vigencia en la medida en que hoy es casi imposible determinar el lugar geográfico desde el cual se realizan transacciones vía Internet, sobre todo si tenemos en consideración que en dichas transacciones intervienen más de un Estado.

En el presente artículo, el autor realiza un interesante recorrido histórico acerca de la aplicación del principio de territorialidad, para luego centrarse en los problemas tributarios que acarrea la contratación electrónica, concluyendo que es necesario idear un nuevo sistema de imputación tributaria que desplace a la territorialidad para dar cabida a otros mecanismos de imputación.

I. INTRODUCCIÓN

Cuenta el portavoz del Vaticano, Joaquín Navarro Valls, que la víspera de Navidad del año 1995, Su Santidad Juan Pablo II se encontraba preparando su mensaje navideño que leería al día siguiente al mundo, con motivo de la celebración del nacimiento de Cristo, cuando repentinamente deja de escribir y lo mira con esos ojos dulces de mirada directa, profunda, inteligente y cariñosa típica del actual Vicario de Cristo, y le pregunta: ¿Nosotros estamos en eso de Internet?, Navarro Valls le respondió que Su Santidad debía decidir sobre ese asunto. Inmediatamente, Juan Pablo II decretó el ingreso del Vaticano en la red de redes para el día siguiente 25 de diciembre de 1995, Fiesta de la Navidad.[1]

En una entrevista periodística en el Diario español "La Vanguardia", el destacado sociólogo español Manuel Castells, profesor de la Universidad de Berkeley, refiriéndose al Internet afirmó lo siguiente: El futuro es ahora.[2] Más cierta no puede ser esta afirmación. Como señaláramos en anteriores publicaciones, es innegable que una revolución de grandes magnitudes afecta al mundo en la actualidad.[3] No se trata de una revolución política sino más bien de una gran revolución tecnológica. La revolución del comercio electrónico implica no sólo una nueva forma o modo de realizar transacciones comerciales, sino toda una nueva forma de vida. El propio Bill Gates se refiere a esta revolución como la era digital[4] y Nicholas

* Abogado Especialista en Derecho Tributario Internacional. Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra (España). Catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad del Pacífico.

1 En: http://www.lavanguardia.es/cgi-bin/noticiavd.pl?noticia=religion040600&sección=internet.

2 En: http://www.lavanguardia.es/cgi-bin/noticiavd.pl?noticia=futuro010600&sección=internet.

3 A modo de introducción en el tema, recomendamos la lectura de nuestro artículo: "Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual", publicado en Themis - Revista de Derecho. Segunda Epoca, número 39. Lima, 1999.

4 GATES, Bill: "Los negocios en la era digital". Plaza & Janés Editores S.A. Barcelona, febrero de 2000.

Pontenegro la denominará el estilo de vida digital, indicando que poco a poco habrá que comprender esta cultura, tan radicalmente novedosa.[5]

Efectivamente, esta revolución viene originando cambios en la forma de vida de las personas y de las empresas.[6] Así, tenemos varios ejemplos, entre otros, de las consecuencias que esta revolución está causando en el mundo actual: la Generalitat de Cataluña propondría que los profesores de educación infantil, primaria y secundaria de Cataluña hagan cursos de reciclaje y aprendan a utilizar el Internet; el Grupo de los Ocho acordó en su ultima reunión aprovechar la revolución de la información tecnológica para fomentar un crecimiento económico global sostenible mediante la competencia y la protección de los consumidores; se cree que los libros electrónicos sustituirán algún día a los libros comunes; cuatro adolescentes de Nueva Jersey aseguraron haber enfermado por ingerir drogas que compraron en la popular Web de subastas *eBay*, entonces ¿hasta qué punto una página Web es culpable de la conducta o actividades de sus clientes? La manera de trabajar, los horarios y la remuneración del trabajador cambiarán a causa de la red de redes; los farmacéuticos españoles estuvieron muy alarmados hasta hace poco debido a la venta sin control de 22,000 medicamentos en Internet siendo dicha práctica ilegal en España; el caso de la empresa Victoria's Secret, que luego de la realización de un *show* en Monte Carlo transmitido por Internet en el que tuvo nada menos que un 40% de espectadores, triplicó el número de visitantes a su página Web, etc. Así pues, día a día el fenómeno del Internet y el comercio electrónico revolucionan las conductas y formas de pensar y de vivir en el mundo actual.[7]

---

[5] PONTENEGRO, Nicholas: "Ser Digital" (Being Digital). Atlántida. Séptima edición. Buenos Aires, 1998. p.15.

[6] A modo de información complementaria puede verse lo sigujiente: Electronic Commerce, Policy Brief número 1-1997. En: Http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm Error! Reference source not found..
Véanse también los siguientes trabajos publicados por la OCDE:
- *"business-to-consumer electronic commerce: survey of status and issues"*, En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/gd97219.htm
- *"Measuring electronic commerce: international trade in software"*, En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sw.trade.htm
- *"Implementing the OECD privacy guidlines in the electronic enviroment: focus on the Internet"* En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/secur/prod/reg97-6e.htm
- *"Measuring electronic commerce"*. En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_97-185.htm
- *"Dismantling the barriers to electronic commerce"*. En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/turkufin.htm
- *"Payment for goods and services on the information superhighway: reproduction rights and remuneration in th electronic marketplace"* En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_96-137.htm
- *"Information infrastructure convergence and pricing: the Internet"*. En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/cm/prod/e_96-73.htm
- *"The year 2000 problem: impacts and actions"*. En: http://www.oecd.org/puma/gvrnance/it/index.htm
- *"The Internet in twenty years: cyberspace, the next frontier?"*. En: http://www.oecd.org/sge/au/highligh.htm

[7] Para una mayor información recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: LE GALL, Jean Pierre: *"Trading on the Internet"* En: Internet Trading. Alliance of European Lawyers. Bruselas, Mayo 1998. p. 79-92; ALTAMIRANO, Alejandro C.: "La tributación directa ante el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través del Internet". Ponencia presentada en las Jornadas de Tributación Internacional desarrolladas en el Ilustre Colegio de Abogados de la ciudad de Lima - Perú del 17 al 19 de mayo del 2000; SAWYER, Adrian J.: *"Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments"*, En: Virginia Tax Review. Vol. 19, 1999. p. 73 y ss.; COCKFIELD, Arthur j.: *"Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits"*. En: Tulane Law Review. Vol. 134, 1999. p. 133 y ss.; VATTIER FUENZALIDA, Carlos: "En torno a los contratos electrónicos". En: Revista General de Legislación y Jurisprudencia, enero - febrero, Epoca III, número 1, Madrid, 1999. p. 75 y ss.; PARSONS, Edward: *"E-Commerce: An introduction"*, En: "Tax Planning International. E-commerce", *Introductory Issue*. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.3; GRAHAM, David M. y HEISELMANN, Paul J.: "Electronic Business - Managing tax in a changing world". En: "Tax Planning International. E-commerce". *Introductory Issue*. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.4; YOUNG, Conrad y Robert TSANG: *"Taxing business on the Internet"*. En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.8; LAMBOOIJ, Machiel: *"Rethinking corporate residence?"*. En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, Octubre de 1998. p.11; MATTSON, Bob, MAGUIRE, Ned, ULLMAN, Harold y Michael PERKINS: *"Characterisation and source of income"*, En: "Tax Planning International. E-commerce", *Introductory Issue*, BNA, Londres, Octubre de 1998. p.16; ROSS, Graeme y James SELBY: *"Beyong Ottawa: How should indirect tax evolve to meet the challenge of e-commerce?"*. En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.21; LURIE, Joseph y David PERRIN: *"E-commerce - The need for draft guidelines from the OECD"*. En: *"Tax Planning International. E-commerce"*. *Introductory Issue*. BNA. Londres, octubre de 1998. p.24; HORNER, Frances M. y Michael HARDY: "The OECD work on taxation and e-commerce". En: "Tax Planning International. E-commerce". *Introductory Issue*. BNA. Londres, octubre de 1998. p.26; HARDESTY, David E.: *"Internet - bases sales to the United States"*. En: "Tax Planning International. E-commerce". *Introductory Issue*. BNA. Londres, octubre de 1998. p.29; PORTNER, Rosemarie: *"Characterisation of revenue from e-commerce in Germany"*. En: "Tax Planning International. E-commerce". *Introductory Issue*. BNA. Londres, octubre de 1998. p.34; PIERRE, Jean - Luc y SUBRA, Frederic: *"The application of French VAT in the framework of e-business transactions"*. En: *"Tax Planning International. E-commerce"*. *Introductory Issue*. BNA. Londres, octubre de 1998. p.40; JOY, Peter: *"E-commerce Lawyers face the revolution"*. En: Commercial Lawyer. Issue 31, 1991. p.72; RALPH, Oliver: *"Changing world leaves permanent establishment standing"*. En: International Tax Review. Londres, febrero de 1999. p.17; SANDERSON, Christine: *"Taxing a borderless world"*. En: International Tax Review. Londres, deciembre - enero 1999. p.35; CHALTON, Simon: *"Internet and electronic trading"*, En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.151; MYRICK, Ronald E. y Robert C. PLOTKIN: *"Patents, patent licensing and indemnification on the Internet"*. En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.155; ROWE, Heather: *"Electronic commerce and consumers"*. En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.165; KANTER, Jane A. y Beth - Ann ROTH: *"Marketing mutual funds on the Internet"*. En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.184; FRANCO, Oscar: "En el umbral de la ciber economía". En: El Comercio, Revista "Orientación Vocacional". número 41, del 4 de marzo de 1999. p. 36; OECD: "OECD Ministerial meeting - Tax Issues". OECD Comuniqué. En: Tax Planing - International Review. Vol. 24, número 7, julio de 1997. p.18; MEYER - HAUSER, Bernhard F.: *"Consumer*

Para tener una idea aproximada de esta revolución en cifras, se espera que en América Latina los usuarios de Internet crezcan a 34 millones en el año 2000, cifra que constituiría el doble de la tasa registrada en otras partes del mundo.[8]

Estados Unidos ha señalado que ningún sistema tributario debe discriminar entre formas o modos de comercio. Indica que el sistema debe ser simple y transparente, fácil de implementar y con costos mínimos.[9] En esto está todo el mundo de acuerdo. Sin embargo, existen discrepancias en cuanto a establecer cómo se deben reflejar los principios clásicos en la tributación local e internacional. De un lado, la posición de los Estados Unidos es que el sistema debe ser capaz de acomodar o adaptar los sistemas tributarios utilizados por los Estados Unidos y sus socios internacionales de hoy, agregando que de ninguna manera deben crearse nuevos impuestos que afecten el comercio por Internet. Sin embargo, en la Conferencia de Bonn, se estableció una opinión distinta afirmándose lo siguiente: los avances de la tecnología que el mundo está experimentando con el fenómeno del comercio electrónico no son compatibles con los principios tributarios existentes.[10]

Como bien indican tímidamente Doernberg y Hinnekens, posiblemente la más importante característica del Internet y el comercio electrónico para los propósitos de política tributaria internacional, es la total irrelevancia de las consideraciones geográficas. El Internet, señalan los referidos autores, constituye una tecnología de frontera. Los servidores (*servers*) pueden fácilmente ser ubicados en cualquier parte y su localización es generalmente desconocida e irrelevante en una transacción de negocios.[11]

Entonces, cabe preguntarse ¿qué implicancias tiene esta revolución en el Derecho Tributario y en especial en el Derecho Tributario Internacional? A nuestro modo de ver, la revolución del comercio electrónico se encuentra actualmente erosionando seriamente los principios y reglas fundamentales aplicables a todos los sistemas tributarios en el mundo actual, como un cáncer que se propaga por todo el organismo humano hasta destruirlo completamente. Uno de estos princi-

---

Transactions in Cyberspace: On - Line Contracting". En: International Bar Association. International Sales Quarterly. número 21, junio de 1997. p.5; PORTNER, Rosemarie: "*Transfer Pricing - Internet Transactions*". En: Tax Planing - International Review. Vol. 25, número 5, mayo de 1998. p.28; MORGAN, John, GRAHAM, David, PATEL, Zafar y Christine SANDERSON: "*Don't be afraid of the Internet*". En: International Tax Review, noviembre de 1997. p.19; CASTILLO FREYRE, Mario: "Las doctrinas tradicionales frente a la contratación computarizada". Biblioteca de Derecho Contemporáneo. Vol. 3. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1996; LOCKERBY, Michael J.: "*Non-contractual legal problems*" En: International Business Lawyer. Publicación de la International Bar Association. London, june 1999. Vol. 27, número 4. p. 244 y ss.; LINDSEY, Michael K.: "*Electronic sale and Distribution of Goods: Competitive aspects*". En: International Business Lawyer. Publicación de la International Bar Association. London, june 1999. Vol. 27, número 4. p. 253 y ss.; CHERUY, Christian: "*Tax aspects of Electronic Commerce Transactions*". En: International Business Lawyer. Publicación de la International Bar Association. London, june 1999. Vol. 27, número 4. p. 261 y ss.; DER MAUR, Rolf Auf: "*Internet-enabled Distribution Models*". En: International Business Lawyer. Publicación de la International Bar Association. London, june 1999. Vol. 27, número 4. p. 264 y ss.; REES, Christopher: "*Electronic Payments Systems*". En: International Business Lawyer. Publicación de la International Bar Association. London, june 1999. Vol. 27, número 4. p. 269 y ss.; HUNSTON, Paul: "*Electronic commerce – electronic Tax?*". En: The OFC Report 1998 / 1999. Milton Grundy. Londres, 1999. p. 13-16; ARMELLA, Sara: "Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico". En: Diritto e Pratica Tributaria. Vol. LXX, número 3, 1999; y DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA: "*Selected tax policy implications of Global electronic Commerce*". Department of the Treasury. Office of Tax Policy. USA, noviembre de 1996. En: Error! Reference source not found. y LOPEZ TELLO, Jesús: "Problemática jurídica de la contratación en Internet". Ponencia desarrollada en el "Curso Especializado de Derecho Informático y de las Telecomunicaciones", organizado por el Grupo Recoletos en Madrid el 18 de febrero de 1999.

[8] "El comercio electrónico crece en América Latina", información publicada en el diario "El Comercio", Sección B. p. b3, de fecha 14 de abril de 1999, en donde se mencionan las declaraciones de Bill McAlister, vicepresidente de Ventas de Sistemas de IBM para América Latina, durante la conferencia organizada por IBM Equipo, realizada en Miami. Señala el ejecutivo que en cuanto al movimiento que se espera registrar mediante el comercio electrónico a nivel global, las proyecciones establecen que se alcanzará alrededor de US$600 mil millones de dólares en el año 2002, monto del cual la participación de América sería del 6%, es decir, aproximadamente US$ 36 mil millones. Para que se tenga una idea de la importancia del comercio electrónico hoy en día, debemos mencionar que cualquier persona con acceso a Internet desde su computadora puede convertirse en un comerciante dentro de un mercado con más de 320 millones de potenciales consumidores repartido entre más de 200 países y sólo 13 países no están en Internet. Siguiendo a De Juan Ledesma, podemos afirmar que "dentro de este gigantesco centro comercial sin ubicación geográfica determinada y sin horarios de apertura o cierre se llevaron a cabo ventas por valor de US$518 millones de dólares en 1996, y se estima que en el año 2005 el 20% del total de compras se realizará vía Internet" (DE JUAN LEDESMA, Alvaro: "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional". Impuestos número 13. Madrid, julio de 1998. p.96).

[9] Informe de la CASA BLANCA: "*White House Release on Global Information Infraestructure*". En: LEXIS/NEXIS, 97 TNI 128-23 (3 de julio de 1997).

[10] CONFERENCIA EUROPEA MINISTERIAL: "*Bonn Industrial Declaration on Electronic Commerce*". En: LEXIS/NEXIS, 97 TNI 141-21 (23 de julio de 1997).

[11] DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: "*Electronic Commerce and International Taxation*". International Fiscal Association. Kluwer Law International. La Haya - Holanda, 1999. p. 7. Agregan los referidos autores lo siguiente: "*Moreover, there is essentially little central control over the internet. In its current form, it is a triumph of private sector capitalism. These features which make electronic commerce attractive to business and consumers may make electronic commerce worrisome for tax authorities who have difficulty identifying transactions and tracing where transactions take place*". Recomendamos así mismo, la siguiente obra: OLIVER CUELLO, Rafael: "Tributación del comercio electrónico", Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

pios fundamentales sobre el cual se ha construido toda la estructura tributaria, desde tiempos antiguos, es el de territorialidad. El presente trabajo precisamente trata de demostrar la existencia de esta problemática así como de los pocos avances que hasta la fecha se han efectuado para la solución de la misma.

II. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

A) Antecedentes Históricos

Antes de intentar definir el denominado principio de territorialidad, es necesario efectuar algunas referencias históricas en relación con el mencionado principio. Es innegable que desde tiempos antiguos, los sistemas tributarios se basaban en criterios de territorialidad. Para demostrar esta afirmación, nos referiremos brevemente, a modo de ejemplos, a los sistemas tributarios existentes en el Egipto antiguo, Grecia, Roma y en la Edad Media.[12]

1) Tributación y territorialidad en el antiguo Egipto

En el antiguo Egipto, como en toda la antiguedad, la tributación nace como consecuencia de las guerras. Es así que se instauran los tributos de guerra, como es el caso del botín de guerra. Otra acepción de la tributación antigua correspondía a los bienes y servicios que el vencido -por acción de guerra o por sometimiento voluntario- estaba obligado a prestar al vencedor de modo periódico. La primera acepción se refiere a un solo momento en el tiempo; la segunda, a una obligación cuyo cumplimiento se da a intervalos regulares. Desde el enfoque financiero - tributario, interesa más la segunda acepción.

En el reino de Buto (I a la VI Dinastía - 3400 al 2200 a.C.), ya el principio monárquico había triunfado. La Piedra de Palermo comprueba la presencia de anales correspondientes a ese reino. Allí fue donde se introdujo el censo de la población y también el cómputo o censo del oro y de los campos, o sea, el inventario de la fortuna mueble e inmueble de la población censada, que estaban destinados a establecer la riqueza imponible de cada contribuyente. El Impuesto a la Renta se remonta a la época de la monarquía de Buto: 35 siglos a.C., es decir, 55 siglos actualmente. En esa época, la llamada Casa de los Impuestos centralizaba las operaciones fiscales. Los impuestos fueron la base de toda la política real, fijados periódicamente, según el censo de oro y de los campos, y percibidos por la Casa de los Impuestos que los ingresaba a la Administración de Hacienda o Casa Blanca.

De otro lado, los impuestos eran pagados en especie (trigo, lino, pieles) y se almacenaban en depósitos. Surge el funcionario administrativo denominado el tasador -el de la voz fuerte- el cual evalúa las entregas según un patrón único, el *shat* de oro, para todas las operaciones de contabilidad.[13] Durante la V y VI dinastías los decretos muestran que los impuestos gravaban las rentas que los ciudadanos estaban obligados a declarar; que los bienes de los padres se dividen entre los hijos, y que todo acto jurídico que implicaba un cambio de derecho de propiedad debía ser registrado. El impuesto se calculaba según el valor del capital determinado de acuerdo con las declaraciones de los contribuyentes, los registros del catastro y el servicio de registros. A partir de la V dinastía, la nobleza sacerdotal se convierte en clase jurídica y privilegiada: todos los templos tienen personalidad jurídica y autónoma y disponen de bienes propios que administran sus sacerdotes y empleados, independientemente de la administración real. Neferirkare, de la V dinastía, concede a los sacerdotes la exención de todos los impuestos y prestaciones debidas al rey en un templo de Abidos. Luego esto se generaliza, y dicho privilegio impositivo convierte a la nobleza sacerdotal en un clase jurídica aparte, donde la propiedad toma el carácter de mano fuerte y surge la inmunidad fiscal.

Como se puede apreciar, en el Egipto antiguo los impuestos se aplicaban no sólo a los pueblos vencidos en las guerras cuyos territorios habían entrado a formar parte del imperio, sino que también dentro del propio Egipto el pueblo estaba sujeto al pago de tributos, con las exenciones y privilegios correspondientes.

Desde la III Dinastía la jurisdicción cuætenciosa sobre el territorio del imperio fue confiada a los jueces tasadores: para resolver los conflictos entre contribuyentes y la administración (exactitud de las declaraciones, valor atribuido por el fisco a los pagos en especie en calidad de impuestos, etc.). En cada nomo o jurisdicción territorial, el juez intendente ponía la policía a disposición del fisco para asegurar la rigurosa ejecución de las órdenes fiscales y el ingreso regular

[12] Al respecto, recomendamos la revisión de la siguiente obra: DE JUANO, Manuel: "Origen, historia y evolución de los tributos". Depalma. Buenos Aires, 1984, en donde se exponen diversas ponencias presentadas al 4to. Congreso Interamericano de la Tributación realizado del 5 al 17 de abril de 1984 en la ciudad de Rosario, Argentina.

[13] A modo de información: 1 *shat* de oro = 7,5 gramos de oro; la moneda de cuenta es el "deben", que vale 12 *shats* - 90 gramos de oro.

de las contribuciones. Al lado de los impuestos directos, también existían los derechos de aduana. Éstos constituían una fuente importante de ingresos. Todas las entradas y salidas de mercancías del territorio estaban controladas en las fronteras y en los puertos. Los escribas "tomaban nota de las entradas en las puertas del Norte y del Sur", otros "junto a los barcos", registraban todo lo que entraba o salía.

El privilegio de la inmunidad fiscal respecto a templos y sacerdotes transferirá el poder financiero a la oligarquía sacerdotal, convirtiendo a éstos en soberanos en sus dominios o pequeños estados autónomos. La territorialidad se sigue imponiendo para efectos tributarios. Surge así un régimen señorial de concentración de la propiedad. A la vez que se transforman los dominios de los templos en bienes exentos, se produce el fenómeno social de la concentración de la propiedad inmueble. El peso del impuesto repercute en la pequeña propiedad, pues los templos estaban libres de prestaciones fiscales. El Alto Egipto se feudaliza y vive una economía cerrada de tipo señorial en donde la tributación se rige de acuerdo a cada feudo. Para el campesino, se cambia al Estado por el Señor.

Durante el Imperio Medio y las Dinastías XI-XVII (2050-1788 AC), el faraón crea otra nobleza: los burgueses del Delta, que consistía en una nueva clase dirigente centralizada bajo la autoridad del *visir*, que dispone del sello, dirige el Tesoro y los graneros y administra el dominio real. Esto nos recuerda a la historia de José en el Antiguo Testamento que todos conocemos. En el territorio de Egipto, los escribas - cancilleres redactan los documentos reales, perciben pagos y administran los dominios de la corona. El rey extendió ampliamente su jurisdicción y recuperó el derecho de someter a tributación a los principados. Nuevamente el criterio territorial determina el pago de tributos. Esto se ve más claro con la instauración de la explotación del llamado Fayum: el Faraón entrega sus leales tierras (obras de embalses, canales esclusas, etc.) en beneficio perpetuo, mediante la contribución anual del 10% de las cosechas (los templos cobraban 1/3 del producto). La administración real percibía y contabilizaba las correspondientes rentas sobre dichos territorios.

Luego de la invasión de los Hicsos (1788-1580 a.C.) surge el Imperio Nuevo (Dinastías XVIII-XX, del año 1580 al 1090 a.C.). El Faraón recibe tributos del área Egea y del ámbito Sirio bajo Protectorado egipcio. Desde el siglo XVI a.C. el patrón egipcio suplantó al patrón babilónico de pesos y medidas (un Deben de plata de 90gr. se encontraba dividido en 10 Kedet). La reforma monetaria efectuada por la Dinastía XVIII tornó dominante a la moneda egipcia en todo el Mediterraneo. El Mediterraneo se convierte en el territorio clave para la afectación de tributos. Thutmosis III (1483 a.C.) establece protectorados cobrando el tributo sobre el rendimiento de las cosechas. En un solo año, el tesoro egipcio almacenó 3 1/2 toneladas de electro (aleación de oro y plata), cuyas nueve décimas partes provenían de los tributos percibidos en el Imperio (36.692 Deben). Los gobernadores eran administradores financieros pues cobraban el tributo según la riqueza disponible (cereales, aceite, vino, oro, plata, maderas preciosas, carros y caballos, esclavos, etc.).

Como se puede apreciar, desde la existencia del Imperio Egipcio, y antes inclusive, los tributos se establecían bajo un criterio de territorialidad.

2. Tributación y territorialidad en la antigua Grecia

Al igual que en Egipto, durante los siglos V y gran parte del VI a.C. la exigencia fiscal se cubría principalmente por las indemnizaciones de guerra exigidas a los vencidos. Alrededor de los años 478 a.C. políticamente Grecia estaba formada. Un elemento muy importante a tener en cuenta en la tributación fue el de la formación étnica de los atenienses. Unos tuvieron sus orígenes en raíces europeas y otros raíces asiáticas. Los primeros eran considerados los verdaderos helenos, no así los segundos los cuales fueron considerados diferentes para soportar el peso de los gravámenes pues estaban acostumbrados a pagar tributos a los bárbaros. No se les consultaba el monto ni el reparto de la carga entre los interesados, pues a cada ciudad se le aplicaba directamente la tasa *bule*, pudiendo duplicarse o triplicarse dependiendo del informe de los magistrados atenienses.

La tributación se encuentra basada pues en criterios territoriales, esto es, se grava a cada ciudad Estado. Así por ejemplo, en la ciudad de Atenas se aplicaba una contribución fija de 460 talentos, los cuales se repartían entre los ciudadanos según la cantidad de sus riquezas denominadas *phoros*. El sistema tributario en la antigua Grecia se comienza a estructurar. Desde el año 413 a.C. rige un impuesto de cuota el cual es reemplazado por una tasa fija del 5% sobre las transacciones llevadas a cabo en los puertos de la Liga. Surge pues, un cambio de un impuesto directo de cuota fija por un impuesto al consumo de tasa fija que podría aumentarse o disminuirse según la necesidad de recaudar. Atenas también adopta un sistema moderno mediante el cual es propietaria, entre otros bienes, de minas de plata llamadas *laurioum*, pudiendo explotarlas por medio de concesiones durante

períodos que van desde los tres hasta los diez años, percibiendo el 10% del producto, y dicho producto formaba un fondo para la conformación de la gran flota de guerra que permitió a los griegos aplastar a los persas en Salónica. Atenas obtuvo también dinero para explotar las minas de plata imponiendo un impuesto del 10% sobre los productos agrícolas que luego fue reducido al 5%.

Además de los tributos mencionados, también existieron los denominados:

a) Derechos de justicia: provenientes de multas, gastos y confiscaciones, montos afectados, etc.; y

b) Derechos de registros: se pagaba una tasa con tarifa regresiva que se aplicaba sobre las adjudicaciones públicas (sobre inmuebles, granjas) y una tasa proporcional del 1% exigida por la publicidad sobre la venta de inmuebles.

Posteriormente, con las Leyes de Solón se comienza ha aplicar tributos a todos los hombre libres; lo cual significó toda una revolución para la época. El tributo afectaba a ricos y a pobres, quedando sujetos a las mismas obligaciones y derechos. Existía un concepto muy definido en la época que los honores y las cargas debían ir parejas, y por consiguiente, para gozar de los primeros, era necesario satisfacer los segundos. Según el monto que los individuos tributaban al fisco, tenían íntima relación con el cargo que podían desempeñar en el ejercito.

Alrededor del año 430 a.C., Atenas sostuvo al ejército y a la armada por medio de los ingresos provenientes del: derecho de tráfico y de puerto; impuesto del 2% sobre importaciones y exportaciones; impuesto anual de capitación de 12 *dracmas* sobre los metecos; sobre las prostitutas y otros sobre las ventas y algunas licencias, multas y confiscaciones. En caso de extrema urgencia, como es el caso de una guerra, se aplicaba un impuesto progresivo sobre el capital en todas sus formas.

En resumen, en esta época se aplicaron principalmente, los siguientes tributos:

a) Derechos Aduaneros: denominados cincuentena porque se debía abonar el 2% del monto de la mercadería que entraba o salía de Atica.

b) Derecho de Puerto: se aplicaba el 1% sobre el monto de la carga. Aquí no se menciona cómo se evaluaba.

c) Derecho sobre rentas: se aplicaba normalmente el 1% pudiendo ser mayor. Parecería que ese criterio no era absoluto, pues en algunos casos variaba y era de carácter regresivo al disminuir la renta.

d) Derecho sobre consumos: todo bien que pasaba las puertas de la ciudad debía tributar. Con el correr de los años se le denominó Tasa de Portazgo. En algunas ciudades europeas aún se puede apreciar la construcción de éstas entradas como es el caso de las puertas de la ciudad de Roma, Munich, Mainz, etc.

e) Derecho de plaza: pagado por quienes se instalaban en algunos lugares estratégicos para vender y exponer sus mercaderías.

Como ingresos menores podemos mencionar:

a) Capitación: Tributo abonado por los libertos y metecos por medio de un sistema de capitación.

b) Dominio: Se establecía el pago de una suma fija sobre propiedades (minas, viviendas y tierras), más una cuota variable dependiendo de la renta que se obtuviera.

c) Ingresos judiciales: Todas las personas que llevaban a cabo litigios judiciales debían hacer un depósito en dinero. La recaudación podía hacerse en forma directa por medio de los recaudadores oficiales o en forma directa por medio de agentes externos privados.

d) Donaciones.

Como se puede apreciar, existía todo un sistema tributario conformado por diversas modalidades de tributos, basados principalmente sobre criterios de territorialidad, especialmente respecto a las ciudades - estados, propiedad de tierras, aduanas, etc.

3. Tributación y territorialidad en la antigua Roma

En un comienzo (750 a.C. Monarquía - 510 a.C. República - 30 a.C. Imperio), el Estado romano necesitaba recursos para el mantenimiento de las legiones. Los tributos se establecían y estaban basados en el botín de guerra. Luego se comenzaron a efectuar los denominados censos a fin de tener un catastro de las tierras y los patrimonios de los ciudadanos para luego aplicar tributos. El capital tierra fue un elemento fundamental, muy tomado en cuenta para la aplicación de tributos.

Los censos comprendían nombre, edad y formación familiar de los miembros componentes, sus bienes y

riquezas, número - nombre de esclavos. Un buen ejemplo de ello lo constituye el censo decretado por Cesar Augusto días después del nacimiento de Cristo, hecho que consta en el Nuevo Testamento.

Podemos considerar a Augusto como el pionero del sistema tributario romano. Los ciudadanos romanos aportaban también al erario público tributos indirectos.

La tributación directa en Roma se presentaba principalmente de las siguientes formas:

a) Tributos en especie: Una vez conquistado un territorio, se nombraba un Gobernador el cual determinaba cómo tributaría dicho territorio. Lo más fácil era aplicar tributos en especie los cuales incrementaban los graneros oficiales. Así pr ejemplo, tenemos el *corvée*, cuyo producto se destinaba a la construcción de carreteras (especialmente), edificios públicos, etc. También debemos mencionar el alojamiento militar, el cual consistía en que los habitantes particulares vencidos debían proveer de alojamiento a los vencedores y a sus animales (caballos), alimento, etc.

b) El Tributo, el cual tuvo su origen en el impuesto de cuota sobre las fortunas (capital) de las personas determinado por los censos catastrales, que permitió a Roma en la época de Servius Tulio (400 a.C.) hacer frente a sus gastos militares.

Los romanos se percataron que ya no era necesario con todas las conquistas que habían efectuado, continuar gravando a sus ciudades porque los recursos podían tener otro origen: el de los extranjeros. Por este motivo, en el año 167 a.C. se suprimió el impuesto a los ciudadanos de Roma y en el año 89 a.C. a los ciudadanos de la península Itálica.

c) El impuesto sobre sucesiones: creado por Augusto en el año 6 d.C. por medio de la Ley Julio et Papía Poppea, gravando las sucesiones, los legados y donaciones del 5% sobre el respectivo monto. Afectado para crear un fondo para el pago de sueldos de la tropa.

De otro lado, los romanos también establecieron diversos impuestos indirectos. Este es el caso del impuesto *ad/valorem*, aplicable a la transferencia de mercancías en forma material: en las fronteras, en los puertos o en las entradas a las ciudades, o en forma jurídica, como derechos sobre los mercados. Debemos mencionar además, los siguientes impuestos:

a) Derechos de aduana y tasas sobre las ventas: el impuesto se pagaba sobre la base de una declaración del comerciante importador o exportador. De lo contrario, los bienes eran confiscados.

b) Tasas indirectas especiales: Existían dos tasas concernientes a los esclavos y sus precios. La primera *Levicesima Libertates* era del 5% sobre el valor del esclavo liberado y del 4% sobre el esclavo vendido.

c) Monopolio sobre la sal (204 a.C.) y la administración de dominio.

El emperador Calígula crea un impuesto al consumo sobre las mercaderías alimenticias. En Narbonne (Galias), se aplicó un impuesto sobre el vino. Mitad de su recaudación era para la construcción de caminos.

Debemos mencionar que con posterioridad al levantamiento judío del año 66 d.C., la llamada guerra judía, los romanos crearon un impuesto de capitación sobre los judíos bajo el nombre de *le didrachme*, el cual consistía en el pago anual de 2 *dracmas*. Curiosamente tenemos el caso de un tributo basado en el criterio de nacionalidad y no de territorialidad.

En general, este sistema creado básicamente por Augusto se mantuvo con algunas variantes durante cuatro siglos. Posteriormente, durante el Bajo Imperio en la época del emperador Dioclesiano (397 al 399 d.C.), la estructura tributaria de Roma estuvo conformada de la siguiente manera:

a) Impuesto sobre la tierra: Aplicado en todo el imperio y en Italia. El contribuyente era tenido sobre un cierto número de *aureus* o de *solidus* proporcionalmente a la extensión de los terrenos. Se trataba de un impuesto sobre el capital en su mínima expresión.

b) Impuesto sobre las personas: *capitatio humana ou plebeia* considerando como sujeto pasivo a los que no poseían inmuebles en el caso de los individuos. Las mujeres tributaban sólo la mitad.

c) Impuesto sobre los hombres ilustres: aplicado sobre senadores y otros hombres ilustres, impuesto de capitación llamado *follis o gleba* y se aplicaba sobre la fortuna y se pagaba en oro.

d) Impuesto sobre las empresas o impuesto de patentes sobre negocios, el cual gravaba los beneficios presuntos así como el capital contratado. El *cuantum* era una tasa proporcional del 2% estima-

do, teniendo por base la matrícula o registro obligatorio, establecido por y bajo el control de los comerciantes.

e) También existieron tasas indirectas, prestaciones en especies y más adelante el diezmo para la Iglesia.

4. Tributación y Territorialidad en la Edad Media

A partir del año 378 d.C. los bárbaros comienzan a forzar las fronteras hasta que comienzan a invadir el Imperio Romano y esto ocurre durante todo el siglo V. Se dan en toda Europa las invasiones de los godos, lo cual constituye el paso del Estado conquistador nómade a la condición de propietarios sedentarios. Las dos terceras partes de las tierras eran para los invasores y la tercera parte para los labradores, los cuales debían pagar tributo por ser los vencidos. Se utilizó el censo feudal o gótico. A modo de ejemplo, en esta época se impuso el conducho para atender a los ejércitos o al monarca en su tránsito por los pueblos.

También se recurrió con facilidad a las penas pecuniarias o multas, de las cuales una parte se entregaba al rey. La mayor parte de delitos se castigaban con penas pecuniarias (heridas, injurias e inclusive homicidios). Parte de las multas también se entregaban a los agraviados, familiares y a la autoridad de los pueblos. La pena se establecía dependiendo de la clase de agresor y del ofendido, según se fuera noble o godo, siervo o colono. De allí que la justicia fuese desigual y desiguales las exacciones por estos conceptos.

Otro tributo muy utilizado era el del servicio personal establecido en el Libro 9 - Título Segundo del Fuero Juzgo, el cual consistía en la obligación que tenían los jefes y caudillos y naturales de un país de acudir a la defensa del país en caso de guerra.

Durante el siglo VIII, la situación de Europa occidental era la de una civilización dispersa, sin leyes, sin administración, con caminos deshechos, educación desorganizada, etc. pero con costumbres y tradiciones de civilización. Existía una situación de inseguridad absoluta, bandidaje, revueltas, etc.

De allí que nazca la natural asociación y alianzas entre el protector y los subordinados, lo cual conduce al sistema feudal. Aumenta el poder de los señores feudales en detrimento del poder del rey, más debilitado por la falta de un ejército permanente y, por tanto, por su falta de autoridad. Cada uno se protege a sí mismo y al lado de un señor feudal. A cambio de protección, los señores exigían a los campesinos y pequeños propietarios: la entrega de sus tierras, prestación de ayuda militar, acatamiento a su poder, etc. La tierra era devuelta a los campesinos pero ya no en propiedad sino en calidad de feudo, es decir, sujeto a las condiciones establecidas en el contrato feudal.

Se estableció así todo un compromiso de fidelidad consistente en lo siguiente:

a) De un lado, el vasallo no podía luchar contra el señor feudal ni sus hijos. Actuaba además como asesor en el Tribunal del señor a fin de ayudarle en casos difíciles. Prestaba servicio militar dentro y fuera del territorio.

b) De otro lado, el señor feudal ofrecía al vasallo protección y justicia, no podía atacarlo ni insultarlo ni perjudicar sus bienes. Si el vasallo moría, sus hijos menores pasaban a estar bajo la tutela del señor, protegía a la viuda y procuraba casar a las hijas. Sin embargo, el señor podía recuperar al feudo si el vasallo moría sin dejar herederos o incumpliese el contrato.

El señor feudal gozaba pues de muchos privilegios: administraba justicia, acuñaba moneda y ejercía el monopolio del horno y del molino donde los campesinos debían dejar una parte de los productos o pagar un impuesto. Percibían otros derechos como los del tesoro (metales preciosos hallados en sus dominios), naufragio (barcos hundidos en sus playas), salvoconducto para viajar (peajes), caza señorial, etc. El rey era el señor feudal por excelencia pues era el sumo terrateniente. Las leyes privadas vinieron a llenar el vacío dejado por las leyes públicas. Surge así una gran heterogeneidad de cargas, impuestos, gravámenes, etc. fundamentadas en este compromiso de fidelidad, pero también en la propiedad y posesión de las tierras. Las más comunes eran las denominadas rentas dominiales. Cada señor feudal aplicaba tributos en su feudo, esto es, en su territorio. Esta era su jurisdicción. A más tierras, más tributos, más riqueza.

Con el advenimiento de la Edad Moderna nace la institución del Estado como institución jurídica (Estado - Nación) y no como una simple agrupación de personas. Este concepto de Estado será el que con algunas variantes llegará hasta nosotros. El poder y soberanía del Estado se encontrará fundamentado en la extensión y riqueza del territorio sobre el cual el Estado ejercerá precisamente dicho poder y soberanía. El territorio constituirá pues un elemento fundamental para determinar la sujeción a tributos. Este criterio, como ya adelantamos, comenzará a derrumbarse con el advenimiento del comercio electrónico.

B) Territorialidad y Tributación

El término territorio deriva etimológicamente de la palabra tierra. Para Sereni, el territorio del Estado es definido como "el ámbito espacial en el cual tal organización ejercita de hecho y con mayor intensidad la propia potestad de gobierno, normalmente con exclusión de análogos poderes por parte de otros sujetos de derecho internacional de carácter estatal".[14] Asimismo, el territorio se encuentra delimitado por fronteras entendidas, éstas como la línea que señala el límite para el pleno ejercicio de las competencias estatales. Al respecto, debemos preguntarnos, adelantándonos a nuestras conclusiones: ¿funcionarán las fronteras en el comercio electrónico?

El territorio representa para el Estado un elemento esencial sin el cual no se puede hablar de Estado. Nuestra propia Constitución Política de 1993, como todas las que la precedieron, hacen referencia al territorio nacional. La actual Constitución lo hace en su artículo 54[15]. En el Derecho Tributario peruano, nuestro Código Tributario también lo efectúa en la Norma XI de su Título Preliminar[16], así como las normas que establecen tributos en el Perú como lo es la Ley del Impuesto a la Renta y la del Impuesto General a las Ventas, por mencionar algunas, las cuales analizaremos más adelante.

La territorialidad busca solucionar la problemática de tipo espacial en la aplicación de la ley tributaria. De allí que se debe analizar, de un lado, en qué territorio se deben dar las situaciones personales y los hechos que constituyen el presupuesto de hecho de la norma tributaria; de otro, analizar dónde la ley tiene fuerza coactiva, dónde tiene vigor, dónde encuentra fuerza para obligar, etc. En otras palabras, ¿en qué territorio pueden hacerse valer sus efectos? De acuerdo al principio de territorialidad, las leyes no tienen vigor fuera del territorio del Estado en el que han sido creadas. Una ley extranjera no tendrá eficacia en territorio nacional si no le concede fuerza obligatoria una ley del Estado donde debe ser aplicada.

De acuerdo con la doctrina en general, el fundamento del poder tributario del Estado sobre el territorio radica en la soberanía. La soberanía supone que el Estado ejerce su actividad en las relaciones internacionales por su propio poder y no por el de otro sujeto de derecho internacional. Existe toda una gama de conceptos de soberanía los cuales no vamos a analizar en este trabajo. Simplemente, para referirnos a algunos, podemos mencionar a Mónaco, para el cual "la soberanía de los Estados no es otro que un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los Estados mismos en relación a las sociedades humanas por ellos respectivamente controladas y dirigidas, y no a una posición de superioridad de los Estados respecto a otros Estados de la comunidad internacional".[17]

De otro lado, para Diez de Velasco Vallejo la soberanía no se concibe hoy como un todo indivisible; la soberanía se ve hoy día como un conjunto de atribuciones y competencias. Competencias de carácter territorial, que hacen referencia a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan y competencias de carácter personal, que se refieren a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeras, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentren o no en el territorio del Estado.[18] Asimismo, Rodriguez Bereijo señala que se debe "distinguir claramente entre poder normativo tributario, como potestad de crear o establecer tributos, y potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el

[14] SERENI, A.P.: *"Diritto Internazionale"*. II. Sezione Prima. Giuffré. Milán, 1958. p.279.

[15] El artículo 54 de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente: "El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo, y el espacio aéreo que los cubre. El dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley. En su dominio marítimo, el Estado ejerce soberanía y jurisdicción, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de acuerdo con los tratados ratificados por el Estado. El Estado ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente hasta el límite de las doscientas millas, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad con la ley y con los tratados ratificados por el Estado".

[16] La Norma XI del Título Preliminar del Texto Unico Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y publicado el 19 de agosto de 1999, establece lo siguiente: "Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en éste Código y en las leyes y reglamentos tributarios. También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que estén sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él".

[17] MONACO, R.: *"Limiti della sovranita dello Stato e organizzazione"*. En: Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi. Giuffre. Milán, 1952. p.370.

[18] DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público". Tomo I. 8va Edición. Tecnos. Madrid, 1988. p.1194 y 1195.

tributo".[19] Ello no implica que se unan estos dos conceptos a efectos del estudio del Derecho Tributario bajo el concepto de poder tributario.

Finalmente, algunos especialistas unen el poder tributario del Estado con la soberanía de éste (Blumenstein, Micheli, Cocivera, etc.). Otros autores hablan de soberanía fiscal (Carli, Bayona de Perogordo, Kruse, etc.). Y otros autores desvinculan el concepto de poder tributario de la idea de soberanía, como Vanoni, el cual afirma que: "el tributo no es debido por causas exteriores, como la sumisión de ciertos sujetos a la soberanía o a la supremacía del Estado, sino que es debida por la misma necesidad de la existencia del ente público".[20]

Hay casos que por explícita voluntad del Estado éste autolimita el ejercicio de su poder dentro de su propio territorio. Como ejemplo podemos mencionar la colocación de embajadas, los emplazamientos o depósitos militares, la limitación en armamentismo, el sometimiento a inspecciones y controles por parte de otros Estados u organizaciones internacionales, etc. Es el propio consentimiento del Estado el que permite estas medidas. En el Derecho Tributario Internacional, esto funciona por medio de los tratados o convenios para evitar la doble imposición. A ello habría que agregar algunos ejemplos de extraterritorialidad, esto es, aquellos espacios del territorio de un Estado en los que éste se ve privado de ejercitar sus plenos poderes; son supuestos en los que un Estado extranjero ejercita ciertas funciones a través de sus agentes diplomáticos.

Cabe además mencionar que el Estado, obvio es decirlo, también debe respetar las limitaciones puestas por su pueblo a través de su propia Constitución Política. Se trata de los principios de la imposición como los que estaban establecidos en el artículo 139 de la Constitución peruana de 1979 y el artículo 74 de la actual Constitución de 1993, además de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario peruano vigente.

C) Concepto de Territorialidad del Tributo: Material y Formal

De acuerdo con Berliri se debe distinguir entre el problema de la eficacia de la Ley en el espacio (determinación del espacio en el que la ley produce efecto como tal) con el problema de la extensión de la ley (determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando tales hechos se produzcan, en todo o en parte, fuera de su territorio o por obra de súbditos de otros Estados).[21]

Sin embargo, Garbarino diferencia la determinación del ámbito territorial dentro de cuyos límites se ejercita el poder tributario (soberanía tributaria), con la determinación de los criterios de conexión -de naturaleza real o personal (como sería en España)- puestos por el Estado como fundamento del ejercicio de la propia pretensión. Esta distinción pone en relieve el relativismo de la doctrina de la territorialidad del impuesto (soberanía territorialmente limitada).[22]

Al mismo tiempo, Berliri considerará los problemas de eficacia como de naturaleza jurídica y los de extensión de naturaleza política y jurídica, pues en este último caso se trata de saber no tanto si los tribunales deben reconocer o no como legítima una ley que sujete a imposición un hecho acaecido fuera del territorio nacional, sino más bien de saber si es oportuno, y dentro de qué límites, que una ley peruana sujete a tributación un hecho acaecido fuera del territorio del Perú, por ejemplo.[23]

Xavier entiende el principio de territorialidad en sentido material y en sentido formal. En sentido material (extensión), el principio de territorialidad viene referido a la conexión con el territorio de las situaciones que son contempladas por la norma tributaria. En sentido formal (eficacia) se refiere a la ejecución coercitiva de lo que establece la norma tributaria, coincidiendo el ámbito de aplicación coactiva de las leyes tributarias con el territorio del Estado en cuyo ordenamiento jurídico se integran.[24] De otro lado, Sacchetto distinguirá un aspecto interno de la territorialidad (ámbito dentro del territorio estatal en donde la norma tiene efecto) y un aspecto externo (aptitud de la norma tributaria para ser válida y eficaz fuera del ámbito territorial, esto es, en un ordenamiento extranjero).[25]

---

[19] RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al Estudio del Derecho Financiero". IEF. Madrid, 1976. p. 228 - 232.
[20] VANONI, E.: *"Elementi di diritto tributario"*. En: Opere Giuidiche (a cargo de F. Forte y C.Longobardi), II, Giuffre, milán, 1962, p.38. Recomendamos como obra clásica al respecto: BUHLER, O.: "Principios de Derecho Internacional Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1968, (versión castellana de F. Cervera Torrejón).
[21] BERLIRI, A.: *"Principi di Diritto Tributario"*. Vol. I. Giuffre. Milán, 1952. p.103.
[22] GARBARINO, C.: *"La Tassazione del reddito transnazionale"*. CEDAM. Padua, 1990. p.103.
[23] BERLIRI, A.: Op. cit. p.103 y 104.
[24] XAVIER, A.: *"Direito Tributario Internacional do Brasil"*. Resenha Tributaria. Sao Paulo, 1977. p. 6-9.
[25] SACCHETTO, C.: *"Territorialita (diritto tributario)"*. En la Enciclopedia del Diritto. Vol. XLIV, 1992. p. 304 y 305.

Finalmente, López Espadafor establece dos sentidos de territorialidad:[26]

1) En sentido Material (extensión), significa que la territorialidad se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible. Habrá que estudiar la diversidad de criterios o puntos de conexión con el territorio, sus límites jurídicos y las consideraciones metajurídicas que hubieren; y

2) En sentido Formal (eficacia), significa que sobre el territorio de un Estado sólo entra en vigor su propia ley y no la de otro Estado, con excepción de un mecanismo que encuentre su fundamento en el consentimiento del Estado titular del territorio. En esta segunda acepción se encuentran incluidos los problemas que derivan de la limitación que supone que un Estado pueda hacer efectivos sus propios actos de imperio para la aplicación de sus leyes tributarias solamente sobre el propio territorio y no sobre el de otro Estado si no existe el consentimiento de éste último.

A efectos del presente trabajo, nosotros seguiremos el primero de los sentidos o acepciones de territorialidad establecidos por López Espadafor, esto es, el sentido material de la territorialidad en materia tributaria.

D) El Comercio Electronico y la Territorialidad en Sentido Material del Tributo: Los Criterios de Conexion

Siguiendo a López Espadafor, la territorialidad en sentido material implica pues la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen. Los puntos de conexión de las manifestaciones de riqueza que se someten a gravamen son muy diversos. Dependen de múltiples aspectos como, por ejemplo:

1) De la manifestación de riqueza que se grava;

2) Del tipo de tributo con que se grava;

3) De los posibles límites jurídicos al gravamen existentes en cada caso; y

4) De las opciones de política económica que tenga el legislador (gobierno).

A continuación estudiaremos los puntos o criterios de conexión más utilizados en materia tributaria, y analizaremos cómo se enfrentan estos criterios al comercio electrónico. En primer lugar debemos indicar que la norma tributaria puede utilizar tanto un único criterio de conexión como también varios criterios de conexión. Si toma varios, puede tomarlos en consideración con carácter alternativo -bastando la presencia de sólo uno de ellos para que se deba aplicar un tributo- o con carácter acumulativo -debiendo darse varios criterios juntos para que se pueda aplicar el tributo-. Normalmente, se toman como base vínculos relativos al objeto de gravamen o a los elementos objetivos del hecho imponible o relativos al sujeto pasivo. También pueden tomarse como referencia otros aspectos (causante en una transmisión *mortis causa*, etc.), pero los mencionados son los más empleados por las normas tributarias en la mayoría de países del mundo.

Para efectos del presente trabajo, dividiremos los criterios de conexión en subjetivos y objetivos. Los puntos de conexión subjetivos serán aquéllos que tomen en consideración un vínculo relativo a un sujeto, sea éste el sujeto pasivo o algún otro sujeto interviniente en el hecho imponible del cual nace la obligación tributaria. Como ejemplos de esta clase de criterios podemos mencionar la nacionalidad del contribuyente (como en el caso de Estados Unidos), la residencia del sujeto pasivo (equivocadamente llamado domicilio en nuestro país), etc.

Los puntos de conexión objetivos serán "todos aquellos que parten de una vinculación con el territorio del objeto del gravamen, del aspecto objetivo del hecho imponible o de algún otro elemento que, por contraposición a los antes descritos, no tome en consideración la relación de un sujeto con el territorio".[27] Como ejemplos podemos indicar los criterios de fuente, afectación de los bienes (muebles o inmuebles) situados en un determinado territorio, los servicios prestados o utilizados en un territorio determinado, etc.

Como se puede apreciar, ambas modalidades de puntos de conexión hacen referencia al territorio "...de tal suerte que contemplen los hechos acontecidos en el territorio de aplicación del tributo; y esta referencia puede ser tanto en términos objetivos como subjetivos, según atienda a los hechos realizados

[26] LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: "Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo". MacGraw - Hill, Madrid, 1995. p. 76.
[27] Ibid. p. 82.

dentro de una demarcación geográfica, en el primer caso, o a la persona que resida o esté domiciliada en dicho territorio, en el segundo. La combinación de estas premisas, dará lugar a la existencia del principio de territorialidad, aplicable por lo general a los tributos indirectos o de naturaleza real, y al principio de residencia para los tributos directos o de naturaleza personal".[28]

A continuación, pasaremos a revisar los principales puntos de conexión subjetivos para luego pasar a analizar brevemente los puntos de conexión objetivos.

1) Criterios de conexión subjetivos

Dentro de la tributación directa, el principio de territorialidad establece diversos criterios de orden subjetivo, esto es, criterios basados en el *status* personal de las personas, como es el criterio de residencia, domicilio y la nacionalidad o ciudadanía (*citizenship*), en cuanto a las personas naturales, y al lugar de constitución o a la sede de dirección efectiva en cuanto a las personas jurídicas. Estos criterios por lo general gravarán a las personas por las rentas que éstas obtengan de fuente mundial. Adicionalmente, los Estados también gravarán la renta utilizando el criterio de la fuente. A continuación analizaremos los alcances de algunos de estos criterios en la doctrina y su papel ante el comercio electrónico.

a) Ciudadanía o nacionalidad (*citizenship*)

Se trata de un punto de conexión de carácter personal (subjetivo), en donde la relación con el territorio del Estado es solamente potencial, pudiendo desarrollar una vida económica sin ninguna relación con tal territorio.[29] Los Estados Unidos es uno de los pocos países en el mundo que asume el derecho de gravar la renta de fuente mundial de los individuos en razón de su ciudadanía (citizenship). Asimismo, es curioso que en los Estados Unidos, además de tomar en consideración para la tributación de las rentas mundiales de las personas naturales la nacionalidad de éstas, también se toma en consideración la residencia de éstas; de allí que tributarán por sus rentas mundiales tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes.

Un ejemplo de ello lo constituyen los múltiples casos de ejecutivos de empresas norteamericanas que residen en el Perú durante años y sin embargo tienen que tributar tanto en Estados Unidos, por el criterio de nacionalidad, como en Perú en virtud del criterio de domicilio.[30] Incluso puede ocurrir en el caso de personas jurídicas. Estados Unidos justifica el uso del principio de nacionalidad con la denominada Teoría del Beneficio, esto es, que los ciudadanos de Estados Unidos gozan de la protección de su país en todas las partes del mundo como contraprestación a su deber de pagar tributos.

De otro lado, debemos recordar que Estados Unidos tiene su propio modelo de convenio para evitar la doble imposición, modelo elaborado en 1981 y revisado en 1996, el cual utiliza -por no decir que impone- cuando negocia convenios para evitar la doble imposición con otros países. Dicho Modelo rompe la unidad y armonía lograda en el Modelo para evitar la doble imposición elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE,[31] pues introduce el criterio de nacionalidad al lado del de residencia. Se produce pues una ruptura del criterio de residencia ya que se establece que el Modelo USA es aplicable a las personas residentes en uno u otro Estados Contratantes "salvo que en el propio convenio se disponga de otra cosa" (artículo 1).

---

[28] BARNADAS, Francesc: "Tributación de no residentes y fiscalidad internacional". Gestión 2000 S.A. Barcelona, 1997. p. 37. El referido autor comenta al respecto lo siguiente: "Sin embargo, estos criterios pueden atender a distintos objetivos, por cuanto se configure a los tributos atendiendo al criterio de nacionalidad, ciudadanía, domicilio, residencia, lugar de obtención de la renta, u otros distintos, lo que dará lugar al nacimiento de distintos hechos imponibles y obligaciones tributarias diferentes. El criterio que cada estado elija es unilateral, es decir, que queda en manos de cada soberanía tributaria determinar el principio por el que sus figuras impositivas deben configurarse. Pero este es precisamente el motivo por el que nacerá una concurrencia de distintas soberanías tributarias que pretenderán gravar una renta que se origine en un estado y sea percibida por un habitante de otro, originando una doble imposición de naturaleza jurídica, pues resulta sometida a dos impuestos de dos estados diferentes".

[29] Como antecedentes históricos de este criterio, es ilustrativo lo señalado por López Espadafor. Al respecto indica que: "La historia está llena de ejemplos de tratamientos tributarios más gravosos de los extranjeros en comparación con el de los ciudadanos. Y llegan hasta nuestros días casos en que la ley tributaria hace depender el tratamiento tributario de los extranjeros del principio de reciprocidad, o sea, del tratamiento que se dé en su Estado a los ciudadanos del Estado impositor que entra en el análisis de tal cuestión. Y sin que ello suponga la intención de un tratamiento de por sí desfavorable para los extranjeros, se pueden encontrar tasas solamente aplicables a éstos por el simple hecho de que nacen por actividades administrativas solamente relativas a los mismos, como puede ser la tramitación consular del visado de un pasaporte" (LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op. cit. p. 85).

[30] Como una curiosidad, debemos mencionar el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF y publicado el 14.4.99, en el cual, pese a que la norma grava a las personas consideradas domiciliadas en el país por sus rentas de fuente mundial, el artículo 19 inciso e) exonera del impuesto a las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

Como indicáramos, el Modelo USA utiliza también el criterio de residencia con dos excepciones:

- La primera excepción radica en que el Modelo USA afecta a las personas físicas residentes en uno de los estados contratantes y que al mismo tiempo sea nacional del otro estado contratante (artículo 1, párrafo 4). Cabe mencionar que Estados Unidos hizo reserva al artículo 1 del Modelo OCDE. Puede haber doble imposición pero ello se evita con la aplicación del artículo 24.2 del Convenio. Es irónico que en virtud de un Convenio que busca evitar la doble imposición se caiga precisamente en doble imposición. Existe pues toda una falta de adaptación y flexibilidad del sistema fiscal de Estados Unidos al criterio de residencia universalmente admitido, lo cual complica pues la armonización de criterios de conexión y convenios en el mundo. El Modelo además sólo hace referencia al *Federal Income Tax* y no a otros tributos estatales que afecten las rentas. De otro lado, no se define el concepto de residencia sino que se deja a la legislación de cada Estado.

- La segunda excepción se encuentra referida a la limitación a las personas jurídicas (artículo 17). Se desea evitar el abuso del convenio a través de personas jurídicas con residencia en uno de los estados contratantes para aprovechar sus ventajas.

Por último, debemos también hacer mención que el Modelo USA instaura el denominado Impuesto sobre Sucursales o *branch tax* en su artículo 14. La razón esgrimida por Estados Unidos es que se desea evitar la desigualdad de trato y la discriminación entre las subsidiarias en E.E.U.U. que retienen 30% sobre los dividendos y los establecimientos permanentes (sucursales) en E.E.U.U. que no retenían tributo alguno sobre las remesas destinadas a sus casas centrales. Obviamente existen múltiples críticas al respecto. Acaso, desde el punto de vista jurídico, ¿es lo mismo una filial que una sucursal? ¿un establecimiento permanente distribuye dividendos a su sede central? En virtud del *branch tax*, Estados Unidos grava con un 10% la cuantía equivalente al dividendo distribuido por el establecimiento permanente a su casa central.

b) Residencia y domicilio

Respecto a este criterio de conexión, debemos comenzar diciendo que el concepto de residencia nace en el ámbito civil, tratándose de una manifestación de la territorialidad. La doctrina discute si constituye un criterio de naturaleza personal o territorial. Así por ejemplo, Giannini considera importante la relación personal o la relación económica en que una persona se encuentra con el Estado. La residencia será un criterio personal.[32] De otro lado, José Luis de Juan y Peñaloza y M. Cortés Dominguez consideran que la residencia es una cualidad personal de la persona física o jurídica (se es residente pero no se tiene una residencia).[33]

Es nuestra opinión que el concepto de residencia no puede ser separado del de territorialidad. El criterio de residencia tiene importancia no sólo en la imposición directa (rentas mundiales y patrimonio universal) sino en la imposición indirecta, como sería el caso de los servicios prestados por no domiciliados a domiciliados y utilizados por éstos en la legislación del Impuesto General a las Ventas en el Perú.[34]

El criterio de residencia dará lugar a que se exija el tributo considerando el lugar donde reside el sujeto pasivo. En este caso, el sujeto estará afecto por sus rentas de fuente mundial, independientemente del lugar en que éstas fueren obtenidas. Como bien indica Barnadas, "...el lugar de obtención de las rentas, responde a un principio de territorialidad, originando el nacimiento del tributo cuando la capacidad económica se genera dentro del territorio nacional. Aplicar este criterio en forma genérica a todos los sujetos del impuesto conlleva a no respetar los principios de equidad y justicia al no resultar gravados todos los obligados tributarios según su total capacidad económica sino estar sometidos sólo por las rentas dentro del territorio.[35]

---

[31] ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS: "Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio". Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1997. Debemos mencionar, sin embargo, que el Modelo OCDE cuando en su artículo 24 trata el principio de no discriminación, menciona a los "nacionales de un Estado contratante", cosa que ha originado muchas discusiones en la doctrina, tratándose de un Modelo basado fundamentalmente en el criterio de residencia y excepcionalmente en el de fuente.

[32] GIANNINI, A.D.: *"I concetti fondamentali del Diritto Tributario"*. UTET. Turin, 1956. p. 200 y 201.

[33] JUAN Y PEÑALOSA, Jose Luis: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria". En: Crónica Tributaria. número 50, 1984. p.165; y CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español". Segunda edición. Tecnos. Madrid, 1970.

[34] Sobre el criterio de residencia y la territorialidad véase: GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: "Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes". Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. Lima, 1995. p. 32-36.

En cuanto al domicilio, nos encontramos de acuerdo con López Espadafor cuando señala que dicho criterio no se usa fundamentalmente como punto de conexión a efectos de determinar qué manifestaciones de riqueza grava el Estado, sino como criterio para la determinación de qué órgano administrativo es competente para la gestión de un determinado tributo en relación a un concreto sujeto pasivo, y para ver dónde éste debe presentar sus declaraciones y autoliquidaciones tributarias y dónde le deben ser notificados los actos administrativos tributarios.[36] De allí que opinemos que en la legislación peruana del Impuesto a la Renta, el término a ser utilizado debiera ser el de residente y de no residente, lo cual constituye la terminología apropiada y que es utilizada en la tributación universal así como en todos los Modelos y convenios para evitar la doble imposición, más no así el término de domiciliado y no domiciliado.[37]

En cuanto al criterio de residencia en los modelos y convenios para evitar la doble imposición, debemos indicar que éste es el criterio utilizado en general, salvo las excepciones expresas en donde se utiliza un criterio de conexión fuente. El primer párrafo del artículo 4 del Modelo de OCDE establece como regla general la utilización de este criterio, remitiendo a la legislación de cada Estado a fin de establecer los alcances del mencionado criterio. Efectivamente, señala dicho primer párrafo que la expresión residente de un Estado contratante "significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo, por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga...", agregando además dicho párrafo que "esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo".

Hasta aquí todo parece claro. Sin embargo, la cuestión se complica cuando aplicamos estas reglas al comercio electrónico. El segundo párrafo del referido artículo 4 se pone en el supuesto de una persona física residente de ambos Estados contratantes. Para este caso particular, el modelo nos ofrece varias alternativas bajo un orden de prelación. Dichas alternativas en el fondo no son otra cosa que formas o modalidades del propio criterio de residencia, esto es, modalidades de territorialidad aplicadas a las personas físicas o naturales a fin de solucionar un problema, como es el hecho que resida en dos Estados. El modelo establece, pues que esta situación se resolverá de la siguiente manera:

- Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

- Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ningunos de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

- Si fuera nacional de ambos Estados, o no fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Menudo problema el que se le presenta a una Administración Tributaria, ante una operación efectuada mediante el comercio electrónico, para aplicar el principio de territorialidad bajo la forma del criterio de residencia, a fin de determinar la jurisdicción con derecho a gravar la renta generada. En un mundo globalizado como el actual, muchas personas continuarán obviamente, manteniendo sus residencias fijas en determinados lugares. Sin embargo, también existirán personas naturales que efectuarán múltiples

---

[35] BARNADAS, Francesc: Op. cit. p. 69. Agrega este autor lo siguiente: "Sin embargo, aplicar el primer criterio, esto es configurar los hechos imponibles de los impuestos directos en base al principio de la residencia efectiva, conduce a gravar a los residentes de un estado por las rentas que obtienen en todo el mundo, quedando en el olvido tributario aquellos que no residen en un territorio pero obtienen rentas en el mismo, lo que induciría a tomar la residencia de aquellos territorios en que el impuesto fuera más económico. Todo esto obliga a desdoblar la exigibilidad de los impuestos directos, configurando un doble concepto de sujeto pasivo. Uno, el residente, que deberá tributar por obligación personal de contribuir y bajo el principio de renta de fuente mundial y otro, el no residente, que quedará sujeto por obligación real de contribuir y únicamente por aquellas rentas que obtenga dentro del territorio de aplicación del impuesto".

[36] LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op. cit. p. 95.

[37] Al respecto, es interesante la opinión de DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: Op. cit. p. 13, señalan lo siguiente: *"Domicile is a concept applied particularly in Anglo – Saxon countries. Whereas citizenship can be said to refer to the political ties between an individual and a state, and residence reflects an individual's factual ties with a particular territory, a person's domicile is where he has his permanent home to which he always intends to return".*

operaciones por medios electrónicos como es el Internet, y en cuyo caso será muy difícil establecer cuál es su centro de intereses vitales en donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. ¿Cuáles son los alcances de estos conceptos? Los Comentarios del Modelo de OCDE al artículo 4 en cuestión no son, en nuestra opinión, muy claros al respecto, pues indican que lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, lo que significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que la motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos o escuelas, etc.).

Muchas personas en el mundo son propietarias de viviendas, las cuales se encuentran debidamente acondicionadas y disponibles en cualquier momento para ser habitadas, y en las cuales dichas personas residen días, meses o temporadas y desde las cuales vía Internet realizan operaciones muy lucrativas. Debemos recordar que el modelo remite a la legislación del Estado en donde supuestamente residiría la persona a fin de establecer la residencia en sí. De allí que muchas personas, conocedoras de las reglas existentes en los diversos países para determinar en qué casos se es o no residente, residan en ninguna parte y constantemente se encuentren viajando y realizando operaciones a través del Internet con el fin de que la renta obtenida no sea gravada en ninguna jurisdicción. Habría que recurrir a las otras alternativas establecidas por el modelo.

Los comentarios del modelo señalan que habrá que considerar los hechos para determinar con cual de los dos Estados se tiene relaciones personales y económicas más estrechas. Para ello se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales, las ocupaciones del sujeto, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc. La circunstancias deberán examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención especial. Cabe mencionar que toda esta información deberá ser proporcionada vía intercambio de información entre las Administraciones Tributarias que correspondan, con lo cual el asunto es más dificultoso. Imagínese en el caso peruano, la difícil situación de la Administración Tributaria al no existir prácticamente convenio para evitar la doble imposición, en la cual se incluya la cláusula de intercambio de información ¿Cómo haría para obtener la información necesaria? El convenio de intercambio de información de 1991 con Estados Unidos no es suficiente.

Los demás criterios como el del Estado donde viva habitualmente, en donde habría que determinar los alcances del término habitualmente, y el de nacionalidad no son suficientes, sobre todo ante el fenómeno del comercio electrónico. Tan es así que el propio modelo recurre a la fórmula de remitir a las autoridades competentes de los Estados contratantes el resolver la problemática de común acuerdo. Eso siempre y cuando se trate de dos Estados y no de más, que es lo que, por lo general, suele suceder. [38]

En cuanto a las personas jurídicas, dentro del principio de territorialidad, la doctrina ha establecido diversos criterios para determinar el lugar de residencia de una persona jurídica. Estos criterios son los siguientes:

- Residencia fiscal de los accionistas o administradores;
- Nacionalidad de los accionistas o administradores;
- Lugar de dirección efectiva de la actividad social;
- Lugar donde se desarrollan las actividades productivas de renta;
- Lugar donde la sociedad fue constituida y registrada.

Hay que tener siempre en cuenta que cuando se habla de la residencia de una sociedad, se hace partiendo de bases distintas de las que se encuentran bajo el concepto de residencia de las personas naturales. Por lo general, la doctrina recurre como criterios más utilizados para las personas jurídicas al de lugar de constitución (*incorporation*) y al del lugar de dirección efectiva (*effective managment*). El Modelo de OCDE en el ya referido artículo 4, establece que cuando una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se conside-

[38] Véanse las alternativas establecidas en el Texto Unico Ordenado del Código Tributario peruano, artículos 11 al 15, respecto a los criterios aplicables para la determinación del domicilio fiscal de las personas naturales y jurídicas, tanto de las domiciliadas en el Perú como de las domiciliadas en el extranjero. Como regla general se establece la de la residencia habitual de las personas naturales; el lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio tratándose de personas jurídicas; y el establecimiento permanente en el país, tratándose de personas domiciliadas en el extranjero. Asimismo, las presunciones establecidas por el Código para determinar el domicilio son, en nuestra opinión, insuficientes para enfrentar el comercio electrónico y la determinación de la residencia de los sujetos.

rará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva. Este concepto es muy empleado en diversos artículos del modelo (caso por ejemplo del artículo 8 referente a los beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea). Los comentarios al modelo indican que este criterio se refiere a las sociedades y otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica.[39] En la realidad, puede que existan sociedades que queden sujetas a más de una jurisdicción. Este es el caso de un Estado que se rija por el criterio del lugar de registro y otro Estado que atienda a lugar de constitución. El modelo, en estos casos, le otorga prioridad al Estado desde donde la sociedad o entidad es dirigida efectivamente, es decir, el Estado en donde se encuentre la sede de dirección efectiva.[40]

Al igual que en el caso de las personas naturales, en un mundo globalizado como el actual, muchas veces, las sociedades son dirigidas a través de medios electrónicos, como por ejemplo, las denominadas juntas no presenciales de accionistas en donde las decisiones y los acuerdos son tomados por la Junta General de Accionistas de una sociedad anónima a través de una vídeo conferencia o en comunicación mediante *chat*, etc., y teniéndose en cuenta que en una sociedad anónima con un número bajo de accionistas, éstos pueden encontrarse en diferentes geografías y desde dichas geografías dirigir la sociedad, al margen que la sede física de la sociedad, si se le puede llamar así, se encuentre en otro Estado. Asimismo, el modelo contempla el caso de dos Estados contratantes pero puede darse el caso que una sociedad sea residente de más de un Estado dependiendo del criterio de conexión utilizado.

De otro lado, sólo queremos mencionar que existe también toda una problemática respecto a los criterios para determinar la residencia en los grupos de sociedades o grupos de empresas, según se le desee denominar. En estos casos la problemática es mayor aún, lo cual se agrava si tomamos en cuenta operaciones realizadas por medios electrónicos como el Internet. López Espadafor observa lo siguiente: "También el fenómeno de los grupos de sociedad presenta la problemática consistente en que la titularidad de la propiedad del capital de una sociedad se encuentre en un Estado y su control en otro, además de situaciones intermedias en relación a ello. Y todo siempre sin olvidar la posibilidad de que una sociedad realice sus actividades productivas en una pluralidad de Estados".[41]

2. Criterios de conexión objetivos

Simplemente queremos indicar que esta modalidad de criterios no se basan en una conexión con el sujeto pasivo ni con ninguna otra persona tomada en consideración por la norma tributaria. Se toma en consideración el objeto del gravamen o el elemento objetivo del hecho imponible.[42] A modo de ejemplos podemos referirnos al lugar donde se realiza el hecho imponible, como es el caso del lugar de prestación o utilización de un servicio en el Impuesto General a las Ventas; o al lugar de ubicación de un bien transmitido, caso de la venta de un bien mueble en el país o la transferencia de un bien inmueble para efectos del Impuesto de Alcabala o del Impuesto General a las Ventas si fuese la primera venta que realiza el constructor del mismo; todo ello con independencia de dónde se realice el contrato, el lugar de realización del pago, etc.

Estos criterios de conexión se encuentran más conectados al denominado criterio de fuente, a contrario del criterio de residencia ya comentado. Ello debido a que bajo el criterio de fuente se toman en cuenta determinados tipos de rentas con una vinculación razonable con el territorio de un Estado determinado. Los ejemplos típicos pues incluyen toda la rentabilidad proveniente de bienes inmuebles y de actividades económicas vinculadas a un establecimiento o agencia determinado como lo serían las rentas vinculadas a un establecimiento permanente que una empresa residente en un Estado determinado posee en otro Estado y mediante el cual obtiene rentas provenientes de éste último Estado.

---

[39] El artículo 15 del Código Tributario peruano también se refiere a las entidades que carecen de personalidad jurídica a efectos de presumir su domicilio fiscal. El mencionado artículo establece lo siguiente: "Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternativamente, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes".

[40] Doernberg y Hinnekens señalan acertadamente lo siguiente: *"'Place of management' is, however, not a single concept. Under anglo – saxon tax law the notion of 'central management and control' as developed by the courts refers to highest level of management as provided by the board of directors. In other countries, where the criterion often refers to 'effective' or 'real' management, lower levels of management may also be taken into account in determining where a company resides"* (DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: Op. cit. p. 14).

[41] LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op.cit. p. 94.

[42] López Espadafor observa acertadamente en relación a los criterios de conexión objetivos lo siguiente: "Su diversidad depende de la distinta naturaleza de las manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, debiendo el legislador buscar para cada tributo el punto de conexión más adaptado a los caracteres y a las finalidades del mismo. Normalmente se toma en consideración el lugar donde se realiza el hecho imponible, pero no siempre, y así se podría por ejemplo utilizar como punto de conexión la situación de un bien transmitido, con independencia de dónde se realiza el hecho imponible consistente en la transmisión o en la adquisición misma del bien" Ibid. p. 95.

III. MODO DE CONCLUSIONES

La primera conclusión podría consistir en afirmar que en cuanto al comercio electrónico aún no existen conclusiones. Aún tienen vigencia las preguntas y cuestionamientos que se hacía el profesor Kees van Raad el día 7 de octubre de 1998, en el Seminario que sobre Internet se realizó dentro del Cincuentidos Congreso Anual de la International Fiscal Association, que tuvo lugar en la ciudad de Londres y en la que estuvimos presentes: ¿cuál es el criterio de fuente en el contexto del comercio electrónico? ¿puede un servidor constituir un establecimiento permanente?[43] ¿puede un determinado *software* constituirse en agente y por tanto en un establecimiento permanente? ¿cuál es la naturaleza jurídica de los pagos efectuados por concepto de servicios realizados a través de Internet? ¿constituyen pagos por concepto de ventas, servicios o por el alquiler de un bien?[44]

De estas interrogantes podemos extraer a modo de síntesis que urge pues la revisión, para comenzar, de las siguientes cuestiones: la revisión del criterio de fuente, pues se encuentra vinculado a la realización de una actividad económica en una geografía o lugar determinado; la revisión del criterio de residencia, por las razones ya mencionadas en este trabajo; la revisión del concepto de establecimiento permanente; la determinación de la categoría o clase de renta cuando nos encontramos ante regalías o beneficios empresariales; la revisión del concepto de lugar fijo o el de servicios prestados o utilizados en el país para efectos de la tributación al consumo; la revisión de los conceptos de bienes, servicios, lugar de prestación y lugar de establecimiento; y analizar las implicancias del comercio electrónico para las Administraciones Tributarias.

Las respuestas poco a poco se irán descubriendo con el paso de los años y con el propio desarrollo del comercio electrónico. De allí que la moratoria establecida por el Congreso de los Estados Unidos hasta el 21 de octubre del año 2001 tiene sentido en nuestra opinión. No nos excedamos en nuestras apreciaciones y en nuestras decisiones. La OCDE, la International Fiscal Association y los demás organismos internacionales pertinentes ya se encuentran estudiando las interrogantes que generan el comercio electrónico en el ámbito fiscal.[45]

El objetivo del presente trabajo ha consistido simplemente en llamar la atención sobre el advenimiento de una grave crisis en los fundamentos de la tributación internacional y, porqué no decirlo, también local. Como se ha podido demostrar, la historia de la tributación nos muestra cómo en las culturas más desarrolladas y en las diferentes épocas de la historia, el hombre siempre recurrió a criterios de territorialidad a fin de establecer las reglas aplicables para determinar el nacimiento de la obligación tributaria así como la jurisdicción o Estado con derecho a cobrar el tributo.

De allí nuestra segunda y última conclusión. Podemos afirmar entonces, que sea sobre la base de una conexión de carácter subjetivo o sea sobre la base de una de carácter objetivo, los Estados, por regla general, gravan todas aquellas manifestaciones de riqueza que posean conexión con su territorio. En otras palabras, el principio de territorialidad en materia tributaria, vigente en los pueblos antiguos desde más allá del año 4,000 a.C., sigue gozando de plena vigencia en estos primeros años del siglo XXI y, guste o no, comienza a enfrentarse al fenómeno revolucionario del comercio electrónico, motivo por el cual empieza a entrar en crisis. De allí que, o se adapta a esta nueva forma de realizar negocios por medios digitales y *bits*, o simplemente habrá que idear nuevos criterios que se apliquen con total claridad y con el debido respeto a los diversos principios tributarios como el de neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, efectividad, justicia (equidad) y flexibilidad, a fin de afectar las múltiples operaciones que cada vez más vienen siendo efectuadas vía Internet.[46] Como hace poco declarara el presidente de Microsoft, el señor Bill Gates, esto es sólo el comienzo de toda una increíble era digital. El Derecho Tributario debe estar preparado para ello y en eso estamos.

---

[43] Al respecto, recomendamos la lectura de la propuesta de clarificación del Comentario del artículo 5 del Modelo de la OCDE recientemente presentada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de fecha 3 de marzo de 2000. En: http://www.oecd.org.

[44] INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *"Summary of Proceedings of the Seminar 'Internet / I.T. Communications issues"*. Yearbook 1998. p.140-141.

[45] Véase al respecto nuestro artículo: Op. cit. p. 391 – 392. Debemos mencionar además, la próxima realización del cincuenta y cinco (55) Congreso Anual de la International Fiscal Association a realizarse en la ciudad de San Francisco (E.E.U.U.) a fines de setiembre del 2001, en donde uno de los dos temas a tratar será el del comercio electrónico en la tributación directa.

[46] Debemos mencionar que ya la doctrina correspondiente y los especialistas, ante la poca o ninguna efectividad para ciertas operaciones de los principios tradicionales, han comenzado a plantear alternativas de creación de nuevos tributos o de una nueva clase de tributos que afecten a las operaciones efectuadas en el comercio electrónico. Tal es el caso del denominado *bit tax*, el *transaction tax*, etc.

HORA VISÍTENOS EN:

http://www.revistathemis.com

- Índice general de todas las ediciones
- Eventos y seminarios
- Grupos de estudio
- Suscripciones por e-mail
- Última edición
- Información institucional
- Antiguos miembros
- Miembros actuales
- Enlaces jurídicos

EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

Jorge Danós Ordóñez*

Una posibilidad que tiene el administrado para protegerse ante cualquier atropello de la administración es el iniciar un proceso contencioso – administrativo ante el Poder judicial con la finalidad de que éste revise la decisión administrativa final. Para dicho efecto, el administrado debe tener presente todos los aspectos que el inicio de esta acción implica.

Así, el autor del presente artículo hace un exhaustivo análisis de cómo se encuentra regulado este mecanismo protector, criticando actuales posturas tanto de la Administración como del Poder Judicial, de la legislación actual sobre el tema y de la doctrina nacional y extranjera.

1. CONSIDERACIONES GENERALES ACERCA DEL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

En una primera aproximación de carácter general podríamos definir al proceso contencioso – administrativo como el mecanismo ordinario previsto por nuestro ordenamiento constitucional para el control jurisdiccional de la actuación de los entes administrativos.

Mediante el proceso contencioso – administrativo se garantiza una de las conquistas básicas del Estado de Derecho, cual es la subordinación de toda la actividad administrativa a la legalidad.

En virtud del proceso contencioso – administrativo, los afectados por una actuación administrativa violatoria de sus derechos e intereses están constitucionalmente facultados para demandar ante el Poder Judicial la satisfacción jurídica de sus pretensiones contra la Administración Pública.

La doctrina de Derecho Administrativo caracteriza al proceso contencioso – administrativo como una de las diferentes técnicas o instrumentos de control de la Administración Pública[1], "que tienen por finalidad última la defensa de los derechos e intereses legítimos de cada ciudadano en particular, a la vez que se pretende con ellos garantizar que toda actuación de la administración se encuentre sometida al principio de legalidad y que, en caso de quebrantamiento, se produzca la consecuente sanción jurídica". En esa medida, el contencioso – administrativo constituye un mecanismo de control externo de la actuación admi-

---

* Abogado. Profesor de Derecho Administrativo en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad de Lima.

1 BERMEJO VERA, José. "Derecho Administrativo Básico". Parte General. Egido Editorial. Zaragoza 1997. p. 362.

nistrativa por órganos jurisdiccionales, mientras que los recursos administrativos que pueden interponer los particulares para impugnar un acto administrativo constituyen medios de control interno, también denominados de autocontrol de la Administración.

En el ámbito del procedimiento administrativo tributario, el control de tipo interno o autocontrol de la Administración Tributaria se manifiesta en los recursos administrativos (reclamación y apelación) contemplados por el Código Tributario, cuya resolución en ultima instancia corresponde al Tribunal Fiscal, órgano administrativo colegiado de carácter especializado cuyas resoluciones constituyen actos administrativos puros y simples que agotan la vía administrativa en materia tributaria, y que son susceptibles de control externo de carácter jurisdiccional a través del proceso contencioso – administrativo cuya resolución compete al Poder Judicial.

Llegado a este punto conviene tener presente las diferencias que la doctrina de Derecho Administrativo ha formulado entre las expresiones "procedimiento administrativo" y "proceso administrativo", que a decir de Velázquez Baquerizo[2] "esencialmente radica en el hecho de que mientras que el primero se lleva ante las propias autoridades de la administración, esto es, en sede administrativa; el segundo se conduce ante los órganos de la función judicial, competentes para conocer y resolver los recursos interpuestos, y tramitar la demanda que contiene la acción y ejercer la tutela jurídica en atención a las pretensiones procesales de los recurrentes y las que pudieren asistir a la administración... ".

Como se observa, el concepto de procedimiento administrativo se refiere a las actuaciones que se realicen en la órbita administrativa, en la cual es la propia Administración –que actúa simultáneamente como parte y órgano de decisión de la controversia- quien dicta la correspondiente resolución, que por carecer de fuerza de verdad legal puede ser impugnada por los interesados ante el Poder Judicial, mientras que el concepto "proceso administrativo" o "contencioso – administrativo" ostenta un auténtico carácter jurisdiccional, por ser realizado ante una autoridad imparcial e independiente, perteneciente a otro poder del Estado, cuyas decisiones tienen fuerza de verdad legal (cosa juzgada).

A fin de determinar con precisión los ámbitos de lo administrativo y lo jurisdiccional en la materia tributaria, consideramos conveniente revisar la posición de algunos de los autores de Manuales de Derecho Tributario de uso frecuente en nuestro medio, principalmente de origen argentino, cuya doctrina ha tenido bastante influencia en los estudios de Derecho en las Facultades de nuestro país. Tal es el caso de Jarach[3], para quien inclusive el acto de determinación de la obligación tributaria practicado por la Administración Tributaria "tiene naturaleza de acto jurisdiccional y no de acto administrativo". Dicha tesis no es compartida por numerosos autores entre los que se cuenta Giuliani[4], para quien "... el verdadero proceso (tributario) comienza con posterioridad a la clausura de la fase oficiosa de la actuación administrativa, esto es, con el recurso que el contribuyente deduce contra la determinación, o, en su caso, contra la aplicación de una sanción... ". En opinión de Giuliani "... ese acto de disconformidad abre una nueva etapa, el contencioso, en el cual la Administración cesa en su posición preeminente de poder público para transformarse en parte de un proceso, en paridad de situación –por lo menos en lo fundamental- con el particular recurrente". En cambio para otros autores, como el maestro uruguayo Valdez Costa[5] "el contencioso – administrativo propiamente dicho se abre con posterioridad a la decisión definitiva, o sea, cuando se agota la vía administrativa con todos los recursos previstos en el respectivo ordenamiento jurídico". Similar es la posición de Villegas[6], quien se adhiere al sistema que adopta el Modelo de Código Tributario para América Latina en el que se prevé una clara separación entre funciones administrativas y jurisdiccionales, al contener en el Título 4 del citado Modelo, denominado Procedimiento ante la Administración Tributaria, los recursos administrativos que se presentan ante la propia Administración Tributaria, que es parte en la controversia, y cuyas resoluciones serán siempre impugnables ante los organismos jurisdiccionales mediante los procedimientos estrictamente jurisdiccionales contenidos en el Título 5 del referido Modelo

2 VELÁZQUEZ BAQUERIZO, Ernesto. "La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador". Corporación Latinoamericana para el Desarrollo. Quito. 1995. p. 153.

3 JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Abeledo – Perrot. 2da. Edición. Buenos Aires 1996. p. 437.

4 FONROUGE, Carlos Giuliani. "Derecho Financiero". Depalma. 6xta Edición. Buenos Aires. 1997. Tomo II. p. 800 y especialmente 813.

5 VALDEZ COSTA, Ramón. "El Principio de Igualdad de las Partes en la Relación Jurídico – Tributaria y sus Proyecciones en el Derecho Formal y Procesal". Buenos Aires. 1974. p.13, citado por Hector B. Villegas. "Curso de Finanzas... ". p. 431.

6 VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero". Depalma. 6ta. Edición. Buenos Aires 1997. p. 431 y 432. También ver p. 356 en la que explica las razones por las que considera que el procedimiento de determinación tributaria no constituye una actuación jurisdiccional sino más bien eminentemente administrativa.

denominado Contencioso Tributario, y cuyo conocimiento pertenece privativamente a órganos ajenos a la administración activa.

De las diferentes posiciones glosadas nos adherimos a la que distingue claramente entre el ejercicio de las funciones administrativas de fiscalización, determinación de la deuda tributaria, sancionadora, de recaudación y de resolución de los recursos administrativos a cargo de los organismos de la Administración Tributaria, y que reservan el ejercicio de la función jurisdiccional en estricto a los organismos judiciales mediante el conocimiento de los procesos contencioso – administrativos que interpongan los interesados contra resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa y que les son desfavorables.

Realizamos esta puntualización porque la mayor parte de los autores citados[7] está de acuerdo en que el denominado Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina es un organismo que, aunque forma parte del Poder Ejecutivo y por ende de la Administración Pública, tiene asignada autonomía funcional y se le reconoce el ejercicio de función jurisdiccional. Sin embargo esta última característica no es aceptada pacíficamente por otros autores de la misma nacionalidad, quienes no admiten que un organismo ubicado en el poder ejecutivo pueda ejercer función jurisdiccional. Tal es la opinión de Diez[8], para quien "La justicia administrativa implica una actividad del órgano judicial que controla jurídicamente las actuaciones de la administración", este autor comenta que "Han proliferado los organismos administrativos de aplicación o tribunales administrativos, con facultades de decisión, que resuelven en última instancia administrativa cuestiones de su competencia. Contra sus decisiones procede acción o recurso ante un tribunal judicial. Buena parte de la doctrina les reconoce facultades jurisdiccionales pero en realidad no son sino organismos de aplicación sometidos a ulterior control jurisdiccional por parte del poder judicial". Similar es también la posición de De La Rúa[9], quien enfatiza el carácter administrativo y no jurisdiccional de los "tribunales administrativos", los que "... por no ser independientes y pertenecer a la administración no ejercen funciones jurisdiccionales, mucho menos judiciales, aunque haya semejanzas de contenido o de procedimiento. Su actuación, por lo tanto, debe estar sometida a control posterior suficiente por parte de un órgano jurisdiccional independiente..."; este autor, que prefiere denominar a los tribunales administrativos como organismos administrativos de aplicación, los caracteriza como "... cuerpos administrativos que no ejercen un control de la Administración sino en la Administración: cumplen una actividad funcional **interna**. Ellos emiten la voluntad del poder administrador la cual, si el interesado no recurre a la justicia dentro de cierto tiempo, deviene firme, con el alcance de la cosa juzgada administrativa..." (El énfasis es nuestro). Para Gordillo[10], los órganos administrativos "No realizan sino función administrativa, siendo impropio y antijurídico pretender reconocerles función jurisdiccional o legislativa...". Finalmente, Dromi[11] aunque da cuenta de la división que existe en la doctrina y en la jurisprudencia argentina sobre la posibilidad de reconocerles o no a los organismos administrativos el ejercicio de funciones jurisdiccionales, toma decidido partido por la tesis que niega el ejercicio de funciones jurisdiccionales a la Administración, rechaza la existencia de una "jurisdicción administrativa", porque "en ningún caso la administración puede reunir las cualidades de juzgador imparcial e independiente", ya que "... siempre habrá procedimiento administrativo en aquellos supuestos donde la autoridad administrativa deba tomar decisiones en relación con los particulares"[12].

En nuestro medio, los preceptos constitucionales que reservan al Poder Judicial la potestad de administrar justicia y que consagran la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional[13], proscriben toda posibili-

---

7 FON ROUGE, Giuliani, op cit. , p. 829 dice acerca del Tribunal Fiscal de la Nación argentino que "se trata de un órgano jurisdiccional enmarcado en el Poder Ejecutivo pero independiente de la administración activa...", VILLEGAS, op cit., p. 434 comenta "El Tribunal Fiscal depende del poder ejecutivo pero ejerce función jurisdiccional y tiene independencia funcional". Asimismo, José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé. "Derecho Tributario Procesal". Depalma. Buenos Aires. 1987. p. 5 defienden la existencia de lo que denominan un "proceso jurisdiccional Tributario" que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Nación ubicado funcionalmente dentro de la administración, diferente del "proceso judicial tributario" que sólo se tramita ante el Poder Judicial, fuera del ámbito administrativo.

8 DIEZ, Manuel María. "Derecho Procesal Administrativo (Lo contencioso administrativo)". Plus Ultra. Buenos Aires. 1983. p. 15 y 28.

9 DE LA RÚA, Fernando. "Jurisdicción y Administración. Relaciones, Límites y Controles. Recursos Judiciales". Lerner Editores. Buenos Aires. 1979. p. 134 y 137.

10 GORDILLO, Agustín. "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo II. Fundación de Derecho Administrativo. Buenos Aires. 1998. p. XII- 6 y 7.

11 DROMI, Roberto. "El Procedimiento Administrativo". Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires. 1996. p. 84, 85 y 88.

12 Ibid. En el pie de la página 84, dice "En ciertos casos el órgano ejecutivo está facultado para decidir algunas controversias, desarrollando así una actividad semejante a la jurisdiccional, pero le faltan los elementos que tipifican el régimen jurídico de la actividad jurisdiccional: a) carácter definitivo de la resolución; b) pronunciamiento hecho por un órgano imparcial e independiente...".

13 Artículo 138: "La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes... ".

dad de que pueda otorgársele facultades jurisdiccionales a los entes de la Administración Pública, como es el caso del Tribunal Fiscal y de todos los demás tribunales administrativos existentes en nuestro ordenamiento jurídico, que han sido creados para resolver en última instancia administrativa los procedimientos administrativos de controversia iniciados por los particulares mediante la interposición de los correspondientes recursos administrativos. Así lo entienden la mayoría de los autores nacionales, como Bernales[14], para quien "La función jurisdiccional es sólo una y se ejerce de manera unívoca por el órgano constitucionalmente facultado para ello. El Ejecutivo y el Legislativo no pueden ejercer función jurisdiccional... "; Rubio[15], quien considera que todo procedimiento seguido ante la Administración constituye el ejercicio "... de la potestad ejecutiva del Estado, no de la jurisdiccional..." y que el proceso contencioso – administrativo contemplado por el artículo 148 de la Constitución "... trata de garantizar la primacía de la función jurisdiccional sobre la ejecutiva en materia de decidir la aplicación de las leyes a los hechos"; García Toma[16], para quien el ejercicio de la jurisdicción conforme a la Constitución exige como uno de sus requisitos la "intervención del Estado, mediante órgano judicial, como tercero imparcial"; Monroy[17], quien observa que "Al disponer la Constitución que la función jurisdiccional es ejercida por el Poder Judicial, coloca al Estado como titular de tal potestad"; Montero Aroca[18] considera que en la Carta de 1993 existe prohibición constitucional para que órganos que no forman parte del Poder Judicial puedan asumir función jurisdiccional; y finalmente Quiroga[19], quien al comentar el numeral 1 del artículo 233 de la Carta de 1979, que ha servido de precedente para el numeral 1 del artículo 139 de la Constitución vigente, expresa de manera enfática que "... la función jurisdiccional en el Perú sólo la puede ejercitar el Órgano Jurisdiccional desarrollado sobre el esquema constitucional para dicho efecto. Pero en segundo lugar, dicha función jurisdiccional no sólo es exclusiva sino excluyente, pues nada ni nadie puede suplirla...".

Por tanto, queda claro que en nuestro ordenamiento jurídico los procedimientos administrativos para la formación de la voluntad de la Administración en materia tributaria se inician (de oficio o a pedido de parte) ante los órganos administradores de tributos (también conocidos como órganos de gestión), y en caso que los eventualmente afectados por un acto administrativo tributario (resolución de determinación, orden de pago, resolución de multa, cierre temporal de establecimiento, decomiso, etcétera) expresen su disconformidad mediante la interposición de alguno de los recursos administrativos previstos por el Código de la materia (recursos de reclamación y de apelación), se dará inicio a otro tipo de procedimientos administrativos de naturaleza impugnatoria o de segundo grado que se interponen ante, y se resuelven por la propia Administración, que actúa asumiendo una posición bifronte de juez y parte, agotándose la vía administrativa con la resolución que expide el Tribunal Fiscal, órgano administrativo de resolución situado fuera de la estructura jerárquica de los órganos administradores de gestión tributaria, cuya competencia principal es la de resolver en última instancia administrativa los recursos administrativos de apelación que formulen los particu-

---

Artículo 139: "Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
1. La unidad y exclusividad. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral.....".
Como se puede apreciar, aunque la Constitución otorga el monopolio de la función jurisdiccional al Poder Judicial, establece como excepciones expresas las actividades que se realizan en el fuero militar y en el arbitral, aunque olvida mencionar a otros órganos a los que también les reconoce carácter jurisdiccional, como es el caso del Jurado Nacional de Elecciones cuando hace las veces de tribunal electoral, el Tribunal Constitucional y las autoridades de las Comunidades Nativas y Campesinas a que se refiere el artículo 149. En cualquier caso no se contempla posibilidad alguna de otorgar función jurisdiccional a la Administración.

14 BERNALES BALLESTEROS, Enrique. "La Constitución de 1993. Análisis Comparado". Konrad Adenauer. Ciedla. Lima. p. 553.

15 RUBIO CORREA, Marcial. "Estudio de la Constitución Política de 1993". Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. 1999. Tomo 5. p. 194.

16 GARCÍA TOMA, Víctor. "Análisis Sistemático de la Constitución Peruana de 1993". Fondo editorial de la Universidad de Lima. 1998. Tomo II. p.454.

17 MONROY GÁLVEZ, Juan. "Introducción al Derecho Procesal". Temis. Santa Fe de Bogotá. 1996. p. 230. Asimismo, en la p. 227 este autor comenta: "Una diferencia sustancial entre la jurisdicción y la administración se advierte en el hecho de que cuando la primera se expresa en el ejercicio de su función, lo hace a través de resoluciones respecto de las cuales es absolutamente ajena a sus efectos. En cambio, el caso de la administración es distinto. Cuando ésta se expresa – por medio de un acto administrativo-, se encuentra involucrada en su decisión; para decirlo en términos jurisdiccionales, la Administración es parte en sus decisiones. Bien sabemos que tal situación sería inimaginable en sede jurisdiccional".

18 MONTERO AROCA, Juan. "Introducción al Derecho Jurisdiccional Peruano". Enmarce. Lima. 1999. p. 49, 54, 94 y 95.

19 QUIROGA LEÓN, Aníbal. "Los Derechos Humanos, el Debido Proceso y las Garantías Constitucionales de la Administración de Justicia". En el colectivo: "La Constitución Peruana de 1979 y sus Problemas de Aplicación", dirigido por Francisco Eguiguren P. Cultural Cuzco editores. Lima. 1987. p. 126 y 127.

lares contra los actos administrativos de los órganos de gestión tributaria[20].

El proceso contencioso – administrativo en materia tributaria se sigue exclusivamente ante el Poder Judicial ante el cual pueden acudir, luego de agotada la vía administrativa, los que se consideran afectados por una actuación administrativa que estiman no arreglada a derecho.

En virtud de lo expuesto, llama la atención que, tenemos entendido, en alguna oportunidad la Sala Civil de la Corte Suprema[21], a propósito de un recurso de queja formulado por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas contra la denegatoria de la concesión del recurso de apelación interpuesto contra una sentencia de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, que declaró fundado un denominado recurso de revisión interpuesto por el Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial contra una resolución del Tribunal Fiscal, haya denegado el mencionado recurso de queja dando a entender que el denominado recurso de revisión por el entonces vigente Código Tributario[22] constituía un recurso administrativo que daba inicio a un procedimiento administrativo diferente al proceso contencioso – administrativo. Aunque es posible que la mencionada Sala Suprema haya sido inducida a error por la deficiente técnica con que el artículo 124 del Código Tributario vigente[23] concebía a la revisión ante el Poder Judicial como una etapa más del procedimiento contencioso.

En nuestra opinión, no cabe duda de que el entonces denominado recurso de revisión contra resoluciones del Tribunal Fiscal, que por expreso mandato legal del mismo Código resuelve los recursos administrativos de apelación en última instancia administrativa, constituía la denominación especial que confería el Código Tributario al proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial en materia tributaria. Nos parece totalmente inconsistente que la mencionada Sala Suprema haya entendido que, luego del pronunciamiento del Tribunal Fiscal que por expreso mandato legal agota la vía administrativa, fuera posible la interposición de un recurso administrativo adicional (revisión) para que sea resuelto nada menos que por la más alta instancia del Poder Judicial (Sala Constitucional y Social), admitiendo además la posibilidad de su ulterior cuestionamiento ante la misma Sala, ahora sí mediante el proceso contencioso – administrativo[24].

Seguramente para evitar la repetición de crasos errores de conceptualización como el relatado, es que con posterioridad a la mencionada resolución judicial se dictó en abril de 1996 un nuevo Código Tributario mediante Decreto Legislativo 816; que aparte del Título III denominado Procedimiento Contencioso – Tributario, creó un nuevo Título IV denominado Demanda Contencioso – Administrativa ante el Poder Judicial, y se modificó el texto del artículo 124 suprimiendo la referencia al proceso contencioso – administrativo, para que no quede duda alguna que no constituye una etapa más del procedimiento administrativo de carácter impugnatorio, sino el inicio de un verdadero proceso de carácter jurisdiccional ante el Poder Judicial para controlar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria.

Sin embargo, no obstante las consideraciones anotadas, tenemos conocimiento que recientemente, mediante sentencia de fecha 17 de marzo del presente año, recaída en el expediente A.V. 135-97 Tacna, la Sala Civil de la Corte Suprema ha declarado infundada una demanda contencioso – administrativa admi-

---

[20] Acerca de la distinción entre órganos administrativos de gestión de los denominados órganos administrativos de resolución y las ventajas que representa la creación de tribunales administrativos ver: TORNOS MAS, Joaquín: "Medios Complementarios a la Resolución Jurisdiccional de los Conflictos Administrativos". Revista de Administración Pública número 136. Madrid. 1995. p. 165 a 169; SARMIENTO ACOSTA, Manuel. "Los Recursos Administrativos en el Marco de la Justicia Administrativa". Civitas. Madrid. 1996. p. 419-424; HUTCHINSON, Tomás. "Justicia Administrativa. Reflexiones sobre la Justicia Administrativa en el Final del Siglo XX". En: El Derecho Público de Finales del Siglo. Civitas. Madrid. 1997. p. 701-704.

[21] Resolución de fecha 14 de agosto de 1995, expediente de queja AP. 569-95.

[22] Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo 773, publicado el 31 de diciembre de 1993. En el Titulo III denominado "Procedimiento Contencioso" se incluía un Capítulo IV titulado "Revisión ante el Poder Judicial", cuyo artículo 157 establecía lo siguiente: "El recurso de revisión se presenta contra las resoluciones del Tribunal Fiscal dentro del término de... El recurso de revisión será presentado por... ante el Tribunal Fiscal, quien deberá elevarlo a la Sala competente de la Corte Suprema... ".

[23] Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo 773. Artículo 124: "Son etapas del procedimiento contencioso: a) Las reclamaciones ante la Administración Tributaria; b) La apelación ante el Tribunal Fiscal; c) La revisión ante el Poder Judicial.....".

[24] Entre los argumentos que expone la Sala Civil de la Corte Suprema para justificar la inconstitucional denegatoria del recurso de apelación contra la sentencia de la Sala Constitucional y Social que resuelve en primera instancia el denominado recurso de revisión se encuentra el siguiente: "...3) Qué, tratándose de un recurso de carácter extraordinario, con la resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social concluye el proceso sin que dicha resolución pueda ser objeto de una segunda revisión por esta Sala Civil en vía de apelación; 4) Que, el procedimiento administrativo no puede ser confundido con el proceso contencioso – administrativo cuyo trámite se encuentra regulado por los artículos 540 a 545 del Código Procesal Civil, a efecto de invocar la pluralidad de la instancia que establece el inciso 6) del artículo 139 de la Constitución del Estado.....".

tida a trámite contra una resolución de la Sala Constitucional y Social de la propia Corte Suprema de Justicia de fecha 28 de enero de 1997, que declaró infundado un recurso de revisión interpuesto por una empresa contra una resolución del entonces Tribunal de Aduanas. A pesar de que uno de los Procuradores intervinientes dedujo las excepciones de incompetencia, cosa juzgada y de caducidad contra la demanda contencioso – administrativa formulada, alegando en nuestra opinión, correctamente, que la resolución expedida por la Sala Constitucional y Social de la misma Corte Suprema con motivo de la interposición del mal llamado recurso de revisión constituía un pronunciamiento de naturaleza jurisdiccional que ostentaba la naturaleza de cosa juzgada por cuanto indudablemente se había agotado la vía administrativa con la resolución expedida por el Tribunal de Aduanas, la Sala Civil de la Corte Suprema declaró infundadas las excepciones propuestas atendiendo a que no tiene autoridad de cosa juzgada lo resuelto dentro de un proceso administrativo con prescindencia de que el órgano que lo resuelva sea la sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema...". Es necesario resaltar el voto singular de uno de los vocales intervinientes (señor O. Zegarra), que discrepando del criterio mayoritario de la mencionada Sala Civil Suprema, pidió que se declare improcedente la demanda contenciosa – administrativa contra la citada resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema argumentado que en virtud del principio de separación de poderes previsto por la Constitución "... resulta poco sostenible la posición de que el Poder Judicial despojándose de su función jurisdiccional, actuó como instancia administrativa, lo cual no puede ser, por no permitirlo la Constitución, la que por el contrario consagra la separación de poderes y es dentro de éste marco, que debe interpretarse el Código Tributario, el que llamando Recurso de Revisión, en realidad estaba regulando un modo especial y extraordinario de Acción Contencioso – Administrativo, en el que nuestra legislación no ha insistido... ".

2. IMPLICANCIAS DE LA CONSAGRACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PROCESO CONTENCIOSO – ADMINISTRATIVO

Aunque la posibilidad de impugnar ante el Poder Judicial las decisiones de los órganos de la Administración Tributaria fuera establecida desde el primer Código Tributario de nuestro país, dictado en 1966 por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo 263-H[25], en ejercicio de facultades legislativas delegadas, es con la Carta de 1979 que por primera vez en nuestro país se consagra en el ámbito constitucional, en el artículo 240, a las denominadas acciones contenciosas –administrativas susceptibles de interponerse "contra cualquier acto o resolución de la administración que causa estado". Posteriormente, la Constitución de 1993 ha vuelto a consagrar en su artículo 148 la denominada acción contenciosa – administrativa con un texto aunque no idéntico, sí bastante semejante al de la Constitución predecesora: "Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contenciosa – administrativa".

La consagración del contencioso – administrativo en la Constitución garantiza que el legislador está impedido de aprobar normas que restrinjan el derecho de los particulares a poder cuestionar ante el Poder Judicial mediante dicho proceso las decisiones administrativas que los afecten. En nuestra opinión, la Constitución no permite la existencia de ámbitos de la actividad administrativa que puedan considerarse exentos o inmunes a un eventual control jurisdiccional promovido por los que se consideran afectados.

Por tanto, sería contrario a la Constitución cualquier dispositivo legal que, por ejemplo, pretendiera condicionar la interposición de la demanda contenciosa – administrativa en materia tributaria a que la cuantía de la deuda contenida en los actos administrativos superase determinado monto mínimo, porque significaría dejar sin posibilidad de tutela judicial a los eventuales perjudicados por actos administrativos que determinen una deuda menor. Así sucedió durante una década, a partir de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo 187 en 1981 al artículo 138 del Código Tributario[26], mediante el cual se estableció que para que la deuda tributaria pudiera ser objetada ante el Poder Judicial debería superar determinado importe mínimo, exigencia que fue acertadamente derogada en 1992 con un nuevo texto del Código Tributario que fuera aprobado mediante Decreto Ley 25859.

En nuestra concepción, el proceso contencioso – administrativo constituye el proceso específico pre-

[25] En el Libro Tercero "De las Reclamaciones y Recursos" se incluían dos Títulos. El primero denominado "Del Procedimiento en Vía Administrativa" y el segundo denominado "Del Procedimiento ante el Poder Judicial", en este último se establecía la potestad de los interesados de impugnar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal y se regulaban aspectos importantes de trámite del proceso.

[26] Decreto Legislativo 187: Artículo 138: "Las resoluciones del Tribunal Fiscal podrán ser objeto de recurso de revisión ante la Corte Suprema, dentro del término de 30 días computados desde la fecha de la notificación certificada de la resolución, siempre que la deuda tributaria objetada exceda de dos Unidades Impositivas Tributarias o que el monto de las observaciones impugnadas por el contribuyente o responsable exceda de tres Unidades Impositivas Tributarias".

visto por la Constitución para la impugnación ante el Poder Judicial de las decisiones de la Administración Pública en ejercicio de la función administrativa a fin de verificar la legitimidad de la actuación administrativa de todos los órganos estatales, sin perjuicio de los procesos constitucionales de amparo, acción de cumplimiento y *habeas data*, que constituyen mecanismos alternativos al contencioso – administrativo para el control jurisdiccional de la actuación de los poderes públicos, pero exclusivamente cuando estuviera en juego la protección de los derechos constitucionales. Por tal razón deberían rechazarse las demandas que algunos litigantes formulan maliciosamente para que se cuestione la legalidad de un acto administrativo mediante procesos ordinarios de carácter civil, generalmente en los casos en que se han vencido los plazos previstos para la interposición de la respectiva demanda contenciosa – administrativa[27].

Consideramos conveniente tener presente que la utilización del término contencioso – administrativo para referirse a los procesos judiciales mediante los cuales se impugna las decisiones de la Administración Pública dictadas al amparo de potestades de Derecho Público, es un aspecto que ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina de Derecho Administrativo, porque como señala Gordillo[28], dicho vocablo históricamente tuvo origen en los tribunales administrativos franceses de tal nombre, dependientes de la Administración, que decidían los conflictos entre los particulares y ésta sin revisión judicial posterior. Debido al particular concepto francés de división de poderes, según el cual la justicia no debería inmiscuirse en nada en los asuntos relativos a la Administración Pública; lo que como es obvio no sucede en el régimen constitucional peruano, en el que la Administración no puede asumir funciones propias de los jueces y los particulares están constitucionalmente facultados para cuestionar decisiones administrativas ante el Poder Judicial. En la misma línea de razonamiento, comenta Diez[29] que "el empleo de la expresión "el contencioso administrativo" es errado si de lo que se pretende hablar es de jurisdicción o de proceso. Ambos vocablos ya indican de por sí que estamos en presencia de una actividad de naturaleza jurisdiccional. Sería también superfluo interponer la palabra "contenciosa" entre las de jurisdicción administrativa o proceso administrativo. Esto es así porque a nadie se le ocurriría decir jurisdicción contencioso civil o jurisdicción contencioso penal, proceso contencioso civil y proceso contencioso penal... ".

No obstante que compartimos las críticas acertadas que se formulan al empleo de la expresión "contencioso – administrativo" para referirse a lo que en puridad debería denominarse "proceso administrativo", que es la expresión utilizada por la doctrina más moderna de Derecho Administrativo para caracterizar a los litigios judiciales contra la Administración Pública sobre conflictos de Derecho Público, consideramos que no puede ignorarse que la citada expresión "acción contenciosa – administrativa" ha sido consagrada por las dos últimas constituciones y tradicionalmente ha sido también recogida por numerosas disposiciones legales como el Código Tributario, el Código Procesal Civil que en su artículo 540 se refiere a la demanda contenciosa – administrativa, el Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos y la Ley Procesal del Trabajo, entre varias otras leyes.

3. RÉGIMEN LEGAL DEL PROCESO CONTENCIOSO – ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El Código Tributario peruano, al igual que el de otros países de nuestro entorno (Chile, Ecuador, Bolivia, Venezuela, Uruguay, México), establece normas que regulan el proceso contencioso – administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones de la Administración Tributaria. Ello no sucede en otros países como, por ejemplo, en España, en el que la denominada Ley General Tributaria sólo regula los recursos que se formulan para ser resueltos en sede administrativa, como el de reposición de carácter potestativo que se interpone ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto administrativo recurrido, y las denominadas reclamaciones económicas – administrativas que se interponen ante los Tribunales Económico – Administrativos que constituyen órganos de carácter administrativo semejantes a nuestro Tribunal Fiscal, cuyas resoluciones agotan la vía administrativa y que son susceptibles de ser cuestionadas por los interesados ante el Poder Judicial, regulándose el respectivo proceso por las normas de la Ley 29/1998

[27] En la ejecutoria de 20 de enero de 1999 recaída en el expediente CAS. 2082-98-HUARA (publicada en Normas Legales T. 275, Abril de 1999. p. A-20), la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, dijo en sus Considerandos que: "A partir de la vigencia del Código Procesal Civil, la única vía de conseguir que se declare la invalidez o ineficacia de un acto o resolución de la administración es mediante la impugnación de acto o resolución administrativa, que se encuentra regulada por los artículos 540 y 545 del Código Adjetivo", "Que, los actos administrativos tienen un plazo de caducidad breve como lo establece el Código Procesal Civil, porque una resolución administrativa no puede quedar en la incertidumbre legal de ser impugnada en un plazo largo, como lo sería el término de prescripción de diez años para la nulidad de los actos jurídicos".

[28] GORDILLO, Agustín. "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo II. Buenos Aires. 1998. p. XII-6 y 7.

[29] MARÍA DIEZ, Manuel. "Derecho Procesal Administrativo". Plus Ultra. Buenos Aires 1983. p. 19.

denominada "Ley reguladora de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa".

Nuestro Código Tributario, a pesar de ser una norma legal que regula principalmente procedimientos de tipo administrativo (de fiscalización, determinación de la deuda tributaria, recaudación, resolución de recursos administrativos y de aplicación de sanciones administrativas), contempla normas que regulan la impugnación judicial de los actos administrativos tributarios, tema que normalmente constituye materia propia de leyes procesales. Tal es el caso actualmente del Código Procesal Civil, el cual entre sus artículos 540 y 554 disciplina el proceso que ha dado en denominar de impugnación de acto o resolución administrativa, que constituye una modalidad de proceso contencioso de carácter abreviado.

Por tanto, entendemos que el Código Tributario constituye una ley especial del proceso contencioso – administrativo sobre materia tributaria, respecto de la ley general que estaría regulada por las normas contempladas en el Código Procesal Civil. En tal virtud, en todo lo no previsto por el Código Tributario respecto del proceso contencioso – administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones administrativas tributarias, deberían aplicarse supletoriamente las reglas establecidas en el Código Procesal Civil que constituye la ley general sobre el proceso contencioso – administrativo. Este último criterio ha sido consagrado por la Décimo Segunda y Décimo Tercera Disposiciones Finales del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF, que han establecido de manera expresa la obligación de tramitar los procesos contencioso – tributarios ante el Poder Judicial contra las resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa conforme a las reglas establecidas por el mencionado Código, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar de manera supletoria lo establecido por el Código Procesal Civil.

En nuestra opinión, consideramos errado que el Código Tributario peruano contemple la regulación del proceso contencioso – administrativo en un Título que forma parte del Libro Tercero denominado Procedimientos Tributarios, expresión que a tenor del artículo 112 del citado cuerpo legal hace referencia a: (i) los procedimientos administrativos para la ejecución coactiva de las deudas tributarias, (ii) a los de tipo recursivo para formular impugnaciones en sede administrativa que también equivocadamente denomina procedimiento contencioso – tributario, y (iii) a los demás procedimientos de tipo no contencioso que normalmente se inician con una solicitud o petición a la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar, es evidente que los procesos contencioso – administrativos ante el Poder Judicial contra resoluciones tributarias no están considerados ni legal ni dogmáticamente dentro de la categoría de los denominados procedimientos tributarios, que por definición se tramitan exclusivamente en sede administrativa.

Si bien, como se ha comentado anteriormente, nos parece correcto que a partir del Decreto Legislativo 816 se haya modificado el Código Tributario para que el proceso ante el Poder Judicial ya no fuera considerado equivocadamente una de las etapas del procedimiento contencioso tributario, como lo establecía erradamente el artículo 124 del Decreto Legislativo 773, consideramos que se mantiene el error de ubicar el proceso contencioso – administrativo en el Libro Tercero, exclusivamente referido a procedimientos que por definición se tramitan en vía administrativa. Lo técnico debería ser modificar la denominación del Libro Tercero, porque tampoco es cierto que los únicos procedimientos tributarios sean los contemplados en dicha sección, ya que se omite a los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización y determinación de la deuda tributaria que forman parte del Libro Segundo[30]. Lo adecuado debería ser que el Libro que contenga la regulación relativa al contencioso – administrativo ante el Poder Judicial hiciera expresa referencia al proceso contencioso – tributario.

Sin embargo, también consideramos errado que el Título III del Libro Tercero del Código Tributario se denomine Procedimiento Contencioso Tributario, no sólo porque podría generar confusiones con la expresión contencioso – administrativo, sino porque como se ha comentado anteriormente, en puridad el término contencioso se ha utilizado tradicionalmente en el Derecho Administrativo para referirse a la controversia planteada ante el Poder Judicial contra una resolución administrativa, lo que no sucede en los casos previstos por el citado Título III, que en su artículo 124 señala que comprende tanto el trámite de los recursos

[30] En el Código Tributario del Ecuador de 1975, el Libro II se denomina "De los Procedimientos Tributarios" y comprende dos Títulos referidos al procedimiento administrativo tributario (fiscalización y determinación) y a las reclamaciones, consultas, recursos administrativos y procedimiento administrativo de ejecución, mientras que el Libro III se denomina "Del Procedimiento Contencioso" y regula lo relativo al proceso judicial que se sigue ante el Tribunal Distrital en lo Fiscal cuyas resoluciones pueden ser materia de recurso en última instancia ante la Corte Suprema.

administrativos de reclamación como el del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, ambos en sede administrativa.

Los recursos administrativos previstos por el Código Tributario constituyen vías de impugnación en sede administrativa de un acto administrativo anterior (resoluciones de determinación, órdenes de pago, resoluciones de multa, de comiso, de cierre temporal de locales y establecimientos, etc.), las mismas que dan lugar a un procedimiento administrativo autónomo, independiente de la instancia administrativa que le precede. A decir de González Navarro[31]: "La impugnación en que el recurso consiste no constituye una continuación del procedimiento cuyo acto final se combate, sino que es un procedimiento independiente con su peculiar régimen jurídico. El procedimiento anterior no es simplemente continuación, sino que deja su puesto a otro procedimiento distinto, aunque ligado al anterior(...). La esencia del procedimiento de recurso radica en volver a ver el procedimiento anterior, en un volver a trabajar sobre materia sobre la que ha recaído un pronunciamiento en cuanto al fondo a fin de que con este nuevo recurso (re-curso) se pueda depurar la exactitud o inexactitud de las conclusiones primeramente obtenidas". Como se sabe, en el Código Tributario peruano los recursos de reclamación se interponen ante los órganos activos o de gestión de la Administración Tributaria (SUNAT, ADUANAS, Municipalidades, etc.) que resuelven los mencionados recursos en ejercicio de la potestad revisora que a decir del citado autor, constituye "una más dentro del haz de potestades de que están dotados para el ejercicio de sus competencias" (facultades de fiscalización, determinación, recaudación y de ejecución coactiva, sancionadora, etc.), mientras que el recurso de apelación se tramita ante el Tribunal Fiscal, que constituye un órgano administrativo dedicado exclusivamente al ejercicio de la función de resolver procedimientos administrativos de impugnación, pero manteniendo su encuadramiento en la organización administrativa.

En otros países, los recursos para impugnar en sede administrativa los actos administrativos emitidos por los órganos de la administración tributaria son regulados por sus respectivos Códigos Tributarios en secciones especiales, como es el caso de México, donde el Código Fiscal de la Federación los titula "De los recursos administrativos"; de Ecuador, donde el Código Tributario los agrupa en un capítulo con la misma denominación; de Costa Rica, donde el Código Tributario consagra a los recursos administrativos en un capítulo con dicha denominación, y que vale la pena resaltar, pues está comprendido en un Título que agrupa a todos los procedimientos que se siguen ante la Administración Tributaria; y, finalmente, de España donde la Ley General Tributaria regula los recursos administrativos para ser interpuestos contra los actos administrativos emitidos por las entidades que constituyen administraciones tributarias en un capítulo denominado "Revisión de actos en vía administrativa".

En el Perú, el primer Código Tributario que fuera promulgado en agosto de 1966, mediante Decreto Supremo 263-H en ejercicio de facultades delegadas por el Congreso de entonces, y cuyos lineamientos básicos se siguen hasta el día de hoy, reguló los recursos administrativos en materia tributaria en el Libro Tercero bajo el título "De las Reclamaciones y Recursos", que aunque estaba exclusivamente referido a la regulación de los procedimientos administrativos impugnatorios con exclusión de los demás procedimientos administrativos de fiscalización, determinación y de ejecución coactiva, equivocadamente contempló bajo su ámbito al contencioso – administrativo bajo el título de "Procedimiento ante el Poder Judicial".

Consideramos que a futuro debería evaluarse la posibilidad de modificar la denominación del Título Tercero del Código Tributario por otro que técnicamente exprese la materia que regula, para lo cual podría tomarse como referencia lo previsto por el Proyecto de Nueva Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos que fuera elaborada por una Comisión designada por el Ministerio de Justicia[32], que al Título III del mencionado proyecto lo ha denominado "De la revisión de los actos en vía administrativa", agrupando en el Capítulo Primero a los medios mediante los cuales la Administración Pública de oficio puede revisar sus propias decisiones sujeta al cumplimiento estricto de ciertos requisitos (rectificación de errores materiales, nulidad de oficio, revocación), y agrupando en el Capítulo Segundo del mismo Título exclusivamente a los recursos administrativos que se interponen siempre a instancia de los que se consideran afectados por un acto administrativo previo.

Otro aspecto que consideramos debería modificarse en el Código Tributario vigente es la expresión "de-

[31] GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. "Derecho Administrativo Español. El Acto y el Procedimiento Administrativos". Ediciones Universidad de Navarra. Pamplona. 1997. p. 1177.

[32] El mencionado proyecto ha sido publicado con un estudio introductorio por parte del autor de estas líneas en THEMIS - Revista de Derecho número 39. 1999. p. 237 y ss.

manda" y la referencia de que el contencioso – administrativo se interpone ante el Poder Judicial, como se denomina el Título IV del Libro Tercero, no sólo porque en estricto el artículo 148 de la Constitución le denomina Acción Contenciosa – Administrativa y no "demanda", sino porque para el Derecho Procesal la demanda como lo señala Monroy[33], sólo "es el instrumento procesal a través del cual se ejercita el derecho de acción", por lo cual mal podría denominarse demanda al proceso para el control judicial de las actuaciones de la Administración Pública que la propia Constitución denomina "Acción Contenciosa – Administrativa". Por la misma razón es innecesario que el Código señale en el título que el contencioso – administrativo se tramita ante el Poder Judicial, por cuanto es obvio que en nuestro sistema constitucional el artículo 148 permite al particular afectado cuestionar las decisiones finales de la Administración Pública ante un Poder del Estado diferente al que emite las decisiones objeto de control como es el Poder Judicial. En nuestra opinión, aunque la denominación "Acción" para referirse al contencioso – administrativo no es la más adecuada porque debería mas bien denominarse "Proceso",[34] sin embargo no ignoramos que dicha expresión ha sido la escogida por la Constitución vigente de 1993.

4. LAS PARTES EN EL PROCESO

Conforme al artículo 157 del Código Tributario vigente pueden ser parte activa del proceso contencioso - administrativo, es decir ejercitar el derecho de acción y deducir las correspondientes pretensiones ante el Poder Judicial luego de agotada la vía administrativa, tanto los deudores tributarios como la propia Administración Tributaria activa o de gestión que emitió precisamente el acto administrativo tributario que fue materia de recurso administrativo de apelación ante el Tribunal Fiscal.

A primera vista resulta difícil entender porqué nuestro régimen jurídico admite que la Administración Tributaria puede ser parte activa para iniciar un proceso contencioso – administrativo que esté destinado a cuestionar ante el Poder Judicial la resolución dictada por el Tribunal Fiscal en última instancia administrativa, resolviendo el respectivo recurso de apelación contra las resoluciones impugnadas de la citada Administración Tributaria. Pareciera una contradicción con la lógica del proceso contencioso – administrativo como proceso específico consagrado por la Constitución para promover el control jurisdiccional de la legalidad y constitucionalidad de la actuación administrativa de los entes públicos, que el Código Tributario permita que la propia Administración Tributaria que emitió los actos administrativos que han sido objeto de impugnación por los deudores tributarios en sede administrativa vía recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, pueda así mismo tener legitimidad para cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones de este Tribunal administrativo creado específicamente para ejercer la potestad de resolver los procedimientos administrativos de impugnación iniciados por los particulares afectados precisamente por actos de la Administración Tributaria activa.

Sin embargo, dicha legitimidad asignada por el Código Tributario a la Administración Tributaria para ser parte actora en los procesos contenciosos – administrativos no es en verdad un tema totalmente extraño en nuestro ordenamiento administrativo, ni en el de otros países, ni ajeno al estudio de la doctrina del Derecho Administrativo. Como bien señala González Pérez[35], "En el proceso administrativo, normalmente es parte demandante persona distinta a la administración pública de que emana el acto frente al que se deduce la pretensión. Al imperar en el Derecho Administrativo el sistema de autodefensa o autotutela administrativa, la Administración Pública no tiene que acudir a la fórmula procesal para satisfacer sus pretensiones, y las personas que se relacionan con ella tienen que acudir a la propia administración a hacer valer las suyas. El proceso seguirá *a posteriori* para fiscalizar la autodefensa de la Administración. Sin embargo, en los derechos procesales administrativos hispanoamericanos cabe algún supuesto en que, como excepción a los principios característicos del régimen administrativo, la Administración Pública es demandante y son demandados los particulares. Se trata de aquellos casos en que la Administración tiene vedada la vía autodefensiva para satisfacer sus pretensiones; concretamente, cuando la pretensión consiste en la anulación de un acto administrativo declarativo de derechos a favor del particular". Los referidos procesos administrativos sustanciados a iniciativa por la propia administración han sido comúnmente denominados procesos de

[33] MONROY GÁLVEZ, Juan. "Introducción al Proceso Civil". Temis. Colombia 1996. p. 275.

[34] Ibid. p. 251, "...que cuando la Constitución se refiere a las acciones de habeas corpus, amparo o de inconstitucionalidad en realidad se está usando el concepto acción en reemplazo de la vía procedimental utilizada. En la misma línea Samuel Abad también defiende que la "acción de amparo consagrada por el numeral 4) del artículo 200 de la Constitución debería ser técnicamente denominada proceso de amparo...". En: "El Proceso Constitucional de Amparo: Aproximaciones desde la Teoría General del Proceso". Revista Peruana de Derecho Procesal 1. Lima 1997. p. 258.

[35] GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: "Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano". Temis. Bogotá. 1985. p. 109.

lesividad por la doctrina de Derecho Administrativo[36], que a decir de Dromi[37] "... conforma un proceso administrativo especial, entablado por la propia Administración en demanda de que se anule un acto administrativo que declara derechos a favor de un particular, pero que es, además de ilegal, lesivo al bien común".

Decimos que no es totalmente extraño que en el ordenamiento jurídico peruano en determinadas circunstancias la Administración Pública pueda iniciar procesos contencioso – administrativos ante el Poder Judicial contra actos administrativos dictados por la propia entidad u otros entes administrativos, porque en nuestro país la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, según Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 02-94-JUS, establece en sus artículos 109 y 110[38] que vencido el plazo de tres años para que la Administración Pública pueda ejercer la potestad de declarar de oficio la nulidad de sus propios actos administrativos cumpliendo ciertos requisitos (que se trate de actos incursos en causal de nulidad, que agravien el interés público y que la nulidad sea declarada por el superior jerárquico), la Administración queda expresamente facultada para interponer la acción de nulidad ante el Poder Judicial contra los mencionados actos administrativos, incluso con carácter imprescriptible lo cual consideramos exagerado.

Más aún, los artículos 111 y 112 de la misma Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos[39] establecen que, tratándose de resoluciones dictadas por tribunales administrativos que "hubieran infringido manifiestamente la ley en agravio del interés público, podrán ser impugnadas por el propio Estado en la vía judicial, previa resolución suprema autoritativa". Como se puede apreciar, dichos preceptos virtualmente vedan toda posibilidad de que las resoluciones de los Tribunales administrativos puedan ser declaradas nulas de oficio en sede administrativa aún por el Ministro del sector del cual formen parte, la única posibilidad que establece la ley para su revisión en caso de que se cumplan los requisitos antes anotados es que sea la instancia competente de la Administración Pública quien interponga la correspondiente demanda para que sea otro Poder del Estado, como el Poder Judicial, quien en vía contencioso – administrativa declare la nulidad de la resolución cuestionada. Por tal razón entendemos que el propósito del legislador del procedimiento administrativo general ha sido garantizar que las resoluciones de los tribunales administrativos que normalmente agotan la vía administrativa no puedan ser objeto de revisión de oficio en sede administrativa, dejando sin embargo la puerta abierta para que en caso se considere que infringen la ley puedan ser objeto de cuestionamiento por la propia Administración, pero ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso – administrativo.

La potestad de la Administración Tributaria activa o de gestión para cuestionar vía proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal, fue por primera vez establecida por el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley 25859 en diciembre de 1992. Desde entonces ha sido objeto de polémica por las razones antes comentadas,[40] debido entre otras razones al uso excesivo y a veces poco coherente por parte de la administración tributaria, en especial por SUNAT[41]. Seguramente por dichas consideraciones, mediante las modificaciones

[36] Sobre el tema se puede leer, entre otros: GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. "La Configuración del Recurso de Lesividad". Revista de Administración Pública 15. Madrid. 1954; GONZÁLEZ PERES, Jesús. "El Proceso de Lesividad". Revista de Administración Pública 25, Madrid. 1958; GUAITA, Aurelio. "El Proceso Administrativo de Lesividad (El recurso contencioso interpuesto por la administración)". Bosch. Barcelona, 1953; etc.

[37] DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires. 1996. p. 834.

[38] El texto de estos dos artículos ha sido sustituido por la primera de las Disposiciones Finales y Complementarias de la Ley 26960 titulada "Ley que Establece Normas de Regularización de la Situación del Personal de la Sanidad de la Policía Nacional", publicada el 30 de mayo de 1998.

[39] El texto de dichos preceptos prácticamente no ha sufrido variación desde que entraron en vigencia como parte del denominado Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos dictado mediante Decreto Supremo 006-67-SC en 1967 que fuera elevado a rango de ley y parcialmente modificado por el Decreto Ley 26111 en diciembre de 1992, dando origen a la actual Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

[40] LIU ARÉVALO, Rocío y Leonardo LÓPEZ ESPINOZA: "La Demanda Contenciosa – Administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal". En: Revista Estudios Privados. Publicación de Análisis Institucional de los Graduados por la Universidad San Martín de Porres. Número 4. Lima 1999. p. 112 y 113, dan cuenta de las críticas que la doctrina tributaria nacional formuló cuando se otorgó potestad a la Administración Tributaria para cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal sin restricción alguna.

[41] Tenemos entendido que en 1997 de las 139 resoluciones del Tribunal Fiscal que fueron objeto de impugnación mediante el proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial, 55 de las demandas fueron presentadas por SUNAT, cuatro por las municipalidades, tres por el entonces Instituto Peruano de Seguridad Social y sólo 77 por los contribuyentes. Durante 1998 el entonces presidente del Tribunal Fiscal el Dr. Francisco J. Indacochea dio cuenta que desde enero hasta agosto del citado año el 64.5% de las demandas contencioso – administrativas presentadas contra resoluciones del Tribunal Fiscal provenían paradójicamente del fisco, En: "El Procedimiento Contencioso Tributario en la Legislación Peruana". Revista jurídica del Perú 17. Trujillo, 1998. p. 253. Pueden leerse también las críticas que formula en: "La Justicia Administrativa y el Tribunal Fiscal". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 31. Lima, 1997. p. 23.

introducidas al Código Tributario por la Ley 27138, con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, en el último párrafo del artículo 154 del citado cuerpo legal, se ha restringido notablemente la potestad de la Administración Tributaria para iniciar un proceso contencioso – administrativo, estableciéndose que no podrá utilizar dicha prerrogativa en los casos que las resoluciones del Tribunal Fiscal constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria.

Somos de la opinión de que debería repensarse la referida prerrogativa de la Administración Tributaria, de modo que sin suprimir totalmente la posibilidad de que en determinadas situaciones la Administración Tributaria pueda cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa, podría condicionarse el ejercicio de dicha potestad al cumplimiento de ciertos requisitos como podría ser la obtención previa de autorización por parte del Ministro del sector.

5. EL OBJETO DEL PROCESO

El objeto del proceso contencioso – administrativo lo constituye la pretensión procesal administrativa formulada por el actor (demandante) ante un órgano jurisdiccional, al cual solicita la realización de una determinada actuación de carácter jurídico frente a un sujeto pasivo. Como señala la doctrina en materia procesal administrativa,[42] "... las pretensiones pueden tener un contenido diverso: La declaración de un derecho o un interés, la constitución, modificación o extinción de una relación jurídica, la condena a la realización de una determinada prestación... ".

En términos generales, las pretensiones en materia contenciosa – administrativa han sido clasificadas por la doctrina de Derecho Administrativo en dos modalidades que distingue entre pretensiones de anulación y de plena jurisdicción. Conforme a dicha clasificación, la pretensión de anulación reduciría el objeto del proceso administrativo a la simple declaratoria de nulidad del acto administrativo (resoluciones del Tribunal Fiscal) sometido a impugnación ante el Poder Judicial, porque por dicha vía no podría solicitarse el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas, sino únicamente la anulación – no la reforma- del acto que se impugna[43]. En cambio la pretensión procesal de plena jurisdicción no se limita a solicitar al Poder Judicial la anulación del acto administrativo cuestionado, sino el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas, la indemnización de los daños y perjuicios cuando corresponda[44]. En esta última modalidad los jueces podrían declarar el reconocimiento de las pretensiones o derechos planteados por la parte demandante a propósito de la actuación administrativa cuestionada. En materia tributaria tal sería el caso de las solicitudes de devolución de pagos indebidamente realizados o en exceso, de tal modo que en caso de declararse fundada la pretensión en el correspondiente proceso contencioso – administrativo tributario de nada serviría que el Poder Judicial se limite a anular la resolución del Tribunal Fiscal que no acogió el recurso de apelación interpuesto por los interesados contra las resoluciones de la Administración Tributaria que a su vez rechazaron la respectiva solicitud de devolución, porque lo correcto sería que la respectiva sentencia reconozca el derecho a la devolución, ordene a la Administración Tributaria actuar en tal sentido y adopte –de ser el caso- las medidas necesarias para ejecutar el mandato contenido en el fallo.

Lamentablemente, en nuestro medio pareciera que en algunos sectores de los operadores del Derecho (abogados, funcionarios de la Administración, jueces, fiscales) persisten dudas acerca de la extensión de las pretensiones que se pueden formular en el proceso contencioso – administrativo en general, lo que ha llevado a algunos a considerar erróneamente que el proceso administrativo sólo tiene por objeto controlar la regularidad de los aspectos formales del procedimiento seguido en vía administrativa, como si se tratare de un virtual recurso de casación ante el Poder Judicial respecto del procedimiento administrativo, o a lo sumo tendría por todo objeto la anulación de una decisión administrativa, porque supuestamente estaría vedado a los jueces que conocen del contencioso – administrativo disponer el restablecimiento del derecho violado o el reconocimiento de cualquier otra pretensión que formulen los particulares en dicho tipo de procesos[45].

Los mencionados planteamientos que no compartimos en medida alguna parecen basarse en la antigua

[42] GIMENO SENDRA, Vicente; MORENA CATENA, Víctor; LLOBREGAT, José Garberi y Nicolás GONZÁLEZ – CUELLAR SERRANO. "Curso de Derecho Procesal Administrativo". Tirant lo blanch. Valencia 1994. p. 156.

[43] GONZÁLEZ PÉREZ. Op. cit. p. 157.

[44] Ibid. p.159.

[45] Ejemplo de dichas tesis lo constituye: SAGÁSTEGUI URTEAGA, Pedro. "El Proceso Contencioso Administrativo. ¿Qué es?, ¿Cómo es?, ¿Para qué sirve?". Gaceta Jurídica. Lima, 2000. p. 202, en el que dice: "Lo esencial del contencioso – administrativo es anular el acto o resolución administrativa que lesiona el derecho e interés del particular por causar estado...".

clasificación originada en la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés, que distinguía entre los procesos contenciosos de anulación y de plena jurisdicción, que se tramitan mediante cauces procesales distintos y que hemos descrito anteriormente.

Tenemos entendido que el principal argumento utilizado por quienes defienden una caracterización del proceso administrativo en el Perú semejante al proceso administrativo de anulación reside en el tenor del artículo 540 del Código Procesal Civil que establece literalmente lo siguiente: "La demanda contenciosa – administrativa se interpone contra acto o resolución de la administración a fin de que se declare su invalidez o ineficacia".

En nuestra opinión, toda tesis que pretenda reducir las potestades de la magistratura en orden a encausar la legalidad de la actuación administrativa es contraria a la lógica de un Estado de Derecho, en el que es cosustancial que los jueces puedan ejercer sin restricciones el control jurídico de la Administración Pública, en tutela del orden constitucional y de los derechos e intereses de los ciudadanos.

Como se ha comentado anteriormente, la consagración constitucional de la acción contenciosa administrativa determina la plena justiciabilidad de la actuación administrativa, no siendo disponible para el legislador la posibilidad de restringir de modo alguno los alcances del control judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública que contravengan el ordenamiento jurídico en agravio de los particulares.

Es significativo que en el ámbito latinoamericano, la referida distinción entre contenciosos de anulación y de plena jurisdicción haya tenido principalmente acogida en aquellos países donde el transvase de las construcciones doctrinales francesas tuvo mayor influencia en la configuración de sus sistemas contenciosos –administrativos, como es el caso de Colombia[46] y Uruguay[47], y en menor medida en Venezuela[48], aunque se tiene entendido que en este último país también existen intensos cuestionamientos a la referida distinción por considerarla simple importación del Derecho francés sin respaldo alguno en el Derecho venezolano[49].

Es también ilustrativo tener presente que en dichos países la distinción entre contencioso de anulación versus el de plena jurisdicción se desarrolla en un contexto en el que prácticamente no existían otras vías para la protección de los derechos constitucionales individuales, como, por ejemplo, el proceso de amparo que fuera legislativamente reglamentado en Uruguay recién a partir de 1988; en Venezuela, recién hacia 1988; y en Colombia, sólo a partir de la nueva Constitución de 1991.

En cambio en el Perú, el precepto legal que se cita como fundamento jurídico para sostener erradamente que el proceso contencioso – administrativo debe limitarse a declarar la nulidad el acto cuestionado sin entrar a consideraciones sobre otras pretensiones de los demandantes, está contenido en un Código de carácter adjetivo dictado en 1992, época en la cual se tenía conciencia del vertiginoso desarrollo del proceso constitucional de amparo, cuya ley reguladora establece expresamente que tiene por objeto restablecer al posible afectado en el pleno goce de sus derechos constitucionales, idéntico a lo que ocurre en los denominados procesos de plena jurisdicción.

Al respecto, resulta evidente que no tendría coherencia alguna pretender que los legisladores del Código Procesal Civil tuvieron la intención de relegar al contencioso – administrativo a un rol inferior al proceso constitucional de amparo, porque de ser esa la opción se estaría deliberadamente fomentando que los particulares acudan masivamente al proceso de amparo cuando tienen interés en cuestionar judicialmente una decisión administrativa, ya que entender circunscritos los poderes del juez en vía contencioso – administrativa a la sola potestad de anulación del acto administrativo cuestionado, es muy probable que no satisfacerá a los particulares que requieran el restablecimiento de sus derechos e intereses vulnerados por la Administración.

Asimismo, en los países latinoamericanos que han tomado como referencia quienes defienden la caracterización del proceso contencioso – administrativo en el Perú como simple anulatorio, la distinción entre uno u otro tipo de proceso (versus el de plena jurisdic-

[46] MORA OSEJO, Humberto. "La Acción en el Proceso Administrativo". p. 121 y ss y ECHENDÍA, H. Devis. "La Prueba en el Procedimiento Contencioso – Administrativo en Colombia". p. 167 y 168, publicados en el colectivo "Derecho Procesal Administrativo". Ediciones Rosaristas. Bogota. 1980.

[47] VÉSCOVI: "Los Recursos Judiciales y Demás Medios Impugnatorios en Iberoamerica". Depalma. Buenos Aires, 1988. p. 504.

[48] SARRIA OLCOS, Consuelo. "Acciones Contenciosos – Administrativas, Contenido y Clases de Sentencias". En el colectivo: "Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo". Allan Randolph Brewer – Carías. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1995. p. 445 y ss.

[49] RONDÓN DE SANSO, Hildegard. "Medios de Proceder por la Vía Contenciosa – Administrativa". En el colectivo "Contencioso Administrativo en Venezuela". Editorial jurídica Venezolana. Caracas, 1993. p. 112.

ción) está expresamente consagrada en la legislación de la materia, lo que no sucede en el Perú.

Finalmente, en nuestra opinión, el numeral 3) del artículo 139 de la Constitución y los Tratados Internacionales de los que nuestro país es parte, que consagran el derecho a la tutela jurisdiccional, constituyen parámetros indispensables que deben tomarse en consideración a la hora de conceptuar la naturaleza del proceso contencioso – administrativo en el Perú como un proceso que tiene por objeto no sólo la declaración judicial de invalidez de las decisiones contrarias al ordenamiento jurídico de la Administración Pública, sino también el restablecimiento para el particular de las situaciones ilegítimamente perturbadas por la Administración Pública.

En el Derecho comparado, la doctrina de Derecho Administrativo más moderna[50] ha defendido durante años la necesidad de superar el denominado carácter meramente revisor del proceso contencioso – administrativo heredado del sistema francés, que concebía a los actos administrativos como el verdadero objeto del proceso administrativo configurado como proceso al acto, lo que implicaba que los jueces tenían que limitarse a enjuiciar la validez del acto impugnado y debían hacerlo, además, bajo la pauta previamente establecida en la fase administrativa (o primera instancia) como si se tratase de un recurso de casación contra una sentencia[51]. Al respecto, García de Enterría[52] critica que "... la técnica misma del proceso al acto, que hace puramente declarativas las sentencias estimatorias; que no contempla la posibilidad de extraer de la anulación declarada las consecuencias que interesan al recurrente que ha ganado el proceso; que excluye las *injuctions* u órdenes de ser dirigidas a la Administración para rectificar la situación ilegal constatada y más aún la posibilidad de sustituir por comisarios judiciales o por el propio juez la inactividad deliberada de la entidad vencida; que hace, en consecuencia, virtualmente facultativo el cumplimiento de las sentencias por las administraciones perdedoras y ya ni siquiera impide eficazmente la repetición de los litigios ya decididos con la fuerza de la cosa juzgada por la sola vía de volver a dictar un acto análogo al anulado...", constituyen muestras palpables del error y manifiesta insuficiencia de las tesis que pretenden concebir al proceso contencioso - administrativo como una segunda instancia simplemente revisora del procedimiento en sede administrativa, trayendo como consecuencia que se le reste efectividad al control judicial de la actividad administrativa.

Para la doctrina administrativa citada lo correcto es la configuración del contencioso – administrativo como un proceso destinado a garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las actuaciones de la Administración Pública, en el que el objeto del proceso es lo que el demandante pretende de los Tribunales (la pretensión), y en el que el papel del acto administrativo impugnable se reduce a mero presupuesto de procedibilidad, no pudiendo condicionar este último el ámbito de la potestad judicial.

6. LOS PRESUPUESTOS PROCESALES

Señala Garberi Llobregat[53] que la expresión presupuestos procesales designa "a los requisitos o condiciones que han de darse en un determinado proceso para que el mismo pueda desenvolverse en su totalidad y finalizar con una resolución sobre el fondo del objeto litigioso o, dicho en otras palabras, requisitos y condiciones cuya ausencia ha de determinar una resolución absolutoria en la instancia", tal es el caso del ejercicio del derecho de acción dentro del plazo establecido por el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, el agotamiento de la vía administrativa previa en consonancia con el artículo 148 de la Constitución que exige que las resoluciones administrativas para ser cuestionadas ante el Poder Judicial causen estado y del requisito del pago previo de la deuda tributaria o de presentación de carta fianza bancaria ordenado por el inciso b) del artículo 158 del citado Código.

a) El plazo para iniciar el proceso:

Conforme al segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario la demanda que inicia el proceso contencioso – administrativo sobre materia tributaria deberá presentarse dentro del plazo de quince días hábiles computados a partir del día siguiente de

[50] FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón. "La Formación Histórica de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa (1845-1868)". Civitas. Madrid, 1998. p. 640 y 641; "Jurisdicción Administrativa Revisora y Tutela Judicial Efectiva". Civitas. Madrid, 1998. p. 199 y ss.; y "Objeto y Pretensiones del Recurso Contencioso-Administrativo". En Obra Colectiva: "Estudios sobre la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa". CEMCI. Málaga, 1999. p.135; y la extensa bibliografía citada en dichas obras.

[51] GARCÍA PÉREZ, Marta. "El Objeto del Proceso Contencioso – Administrativo". Aranzadi. Pamplona, 1999. p. 31 y ss.

[52] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "Hacia una Nueva Justicia Administrativa". Civitas. Madrid, 1989. p. 76.

[53] En colectivo con GIMENO SENDRA, Vicente y otros: "Curso de Derecho Procesal Administrativo". Tirant to blanch. 2da. Edición. Valencia, 1994. p. 171.

efectuada la notificación certificada de la resolución del Tribunal Fiscal al deudor tributario.

Se trata de un plazo notablemente menor que el de tres meses previsto con carácter general por el numeral 3) del artículo 541 del Código Procesal Civil, que incluso a partir de la modificatoria dispuesta por el artículo 2 de la Ley 26810[54] ha eliminado la exigencia de interponer la respectiva demanda dentro de algún plazo en los casos en que haya operado el silencio administrativo negativo al agotar la vía administrativa previa. Sin embargo, el plazo más reducido para interponer el contencioso – administrativo previsto por el Código Tributario no es el único caso en el que en nuestro ordenamiento legal se haya establecido un plazo especial, porque así sucede también tratándose de la impugnación judicial de resoluciones del Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones que agoten la vía administrativa, para las que el plazo de interposición de la demanda es de quince días útiles de notificada la resolución del citado tribunal administrativo según lo establecido por el artículo 129 del Decreto Supremo 039-98-PCM que aprobó el Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

El plazo para la incoación del respectivo proceso contencioso – administrativo en materia tributaria no empieza a correr en tanto no se produzca la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa cumpliendo los requisitos establecidos por los artículos 103 a 106 del Código Tributario.

Compartimos la posición de Liu Arévalo y López Espinoza[55] quienes critican que dado que el Tribunal Fiscal por alguna razón inexplicable no realiza la notificación de sus propias resoluciones, y más bien depende de que dicha actuación la practique la Administración Tributaria de gestión, en la práctica sucede que esta última, al no existir norma expresa que le obligue a realizar la notificación dentro de determinado plazo, acostumbra demorarla por el tiempo que estima conveniente, principalmente tratándose de resoluciones del Tribunal Fiscal cuyo pronunciamiento es contrario a los intereses del fisco. Por tal razón, señalan los citados autores "... en la práctica, la Administración Tributaria decide el momento en que se iniciará el cómputo del plazo para la interposición de la demanda contencioso-administrativa puesto que la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal depende íntegramente de la voluntad de ella. Este hecho es, por decir lo menos, un atentado al principio de igualdad de las partes, pues mientras que el deudor tributario tiene únicamente un plazo de quince días hábiles computados desde el día siguiente de efectuada la notificación certificada de la resolución del Tribunal Fiscal para interponer la demanda contenciosa – administrativa –sin que, de acuerdo con lo expuesto, pueda conocer el sentido de esta resolución antes de su notificación por la Administración Tributaria-, queda al libre arbitrio de la Administración Tributaria la decisión de cuándo se efectuará la notificación y, en consecuencia, cuál será el plazo que, en la práctica, ella tendrá para interponer dicha demanda. Esta situación origina un grave perjuicio al deudor tributario debido al cómputo de los intereses moratorios cuando se discute la existencia de deudas tributarias, por nombrar tan sólo una de las consecuencias negativas de la demora de la Administración Tributaria de efectuar la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal... ".

b) La Exigencia de que la Resolución Administrativa Cuestionada "Cause Estado":

Conforme al artículo 148 de la Constitución que consagra el proceso contencioso – administrativo, la condición que deben reunir los actos administrativos para ser impugnados ante el Poder Judicial es que causen estado. En otro trabajo anterior[56] hemos sostenido que debe entenderse por acto administrativo que causa estado a "aquél que agota o pone fin a la vía administrativa porque fija de manera definitiva la voluntad de la Administración, constituye la manifestación final de la acción administrativa respecto de la cual no es posible la interposición de otro recurso impugnativo, debiendo entenderse que ello ocurre cuando se ha llegado al funcionario superior con competencia para decidir en definitiva sobre el acto impugnado, por lo que únicamente podría ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial".

La expresión causar estado que ha sido utilizada también por la legislación y la doctrina de Derecho Administrativo de otros países de nuestro entorno, parece haber sido tomada de la Ley Española de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa de 1888, que en su artículo 1 establecía como primer requisito

[54] Artículo 541: "Admisibilidad: Son requisitos para su admisibilidad que: ...3) Se interponga dentro de los tres meses de notificada o publicada la resolución impugnada, lo que ocurra primero. En los casos en que se produzca silencio administrativo de conformidad con las normas pertinentes, la demanda podrá ser interpuesta en cualquier momento... ".

[55] En: "La Demanda Contenciosa – Administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal". Revista Estudios Privados 4, 1999. p. 114.

[56] "Las resoluciones que ponen fin al procedimiento administrativo. Las llamadas resoluciones que causan estado". Publicado en: Ius Et Veritas 16. Lima, 1998. p. 151 y en la Revista de la Academia de la Magistratura 1. Lima, 1998. p. 209.

del llamado recurso contencioso – administrativo que las resoluciones administrativas causen estado, es decir, que no fueran susceptibles de recurso alguno por la denominada vía gubernativa[57]. Por tal razón Santamaría de Paredes[58] autor del proyecto de la citada ley española, sostuvo con motivo del discurso que pronunció durante el debate parlamentario para sustentar el citado proyecto que "... se entenderá que causa estado la providencia (se refiere al acto administrativo) cuando contra ella no quepa recurso alguno en la vía gubernativa". Según Fernández Torres[59] el concepto de causar estado desde entonces ha sido entendido por la doctrina y la jurisprudencia como sinónimo de acto no impugnable en la vía administrativa o que pone fin a la vía administrativa.

Comparten la misma definición de la expresión causar estado otros autores representativos del Derecho Administrativo como González Pérez, quien señala que "En la terminología tradicional de nuestras leyes procesales administrativas, que todavía se mantiene en alguna de las más recientes, causar estado suponía haber agotado los recursos administrativos admisibles. En tanto fuera admisible un recurso administrativo, no se podía deducir la pretensión procesal administrativa. Las puertas del proceso administrativo quedaban abiertas desde el momento en que no era posible la impugnación en vía administrativa"[60], es también la posición de García de Enterria y Fernández[61], para quienes la exigencia de que la resolución impugnada en vía contenciosa – administrativa cause estado implica que no sea susceptible de ulterior recurso ordinario en la vía administrativa. En el Derecho Administrativo argentino Fiorini[62] sostiene que la expresión causar estado implica que la resolución administrativa impugnable sea definitiva, denegatoria e irrevisable (cuando se agota la vía administrativa), similar es también la opinión de Diez[63], para quien "Causa estado el acto que ha recorrido toda la vía administrativa, contra el que se haya interpuesto, en su caso, el previo reclamo administrativo, vale decir que no es susceptible de ningún recurso o de la reclamación administrativa previa en sede administrativa. Es, en consecuencia, una decisión final contra la cual nada puede argüirse en sede administrativa"; comparte la misma posición Dromi[64], para quien la exigencia de que el acto administrativo cause estado es una carga procesal que obliga a los particulares a interponer los recursos en sede administrativa que fueran pertinentes, hasta que recaiga una decisión administrativa definitiva sobre el fondo de la cuestión; opina de manera semejante Tawil[65], para quien el que un acto administrativo cause estado significa que se han agotado respecto de él todos los recursos administrativos que permita el respectivo ordenamiento administrativo. Finalmente, es ilustrativo mencionar el caso de Ecuador, cuya Ley de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa de 1968, vigente hasta la actualidad, establece en su artículo 6 que "Las resoluciones administrativas causan estado cuando no son susceptibles de recurso alguno en la vía administrativa...". En nuestro medio García Toma[66] y Rubio[67] al comentar en sus respectivas obras el artículo 148 de la Constitución Peruana vigente coinciden en que la expresión resolución administrativa que cause estado se refiere a aquel acto administrativo que agota la vía administrativa.

En el ordenamiento tributario nacional los artículos 101, 143 y 153 del Código Tributario hacen referencia al rol del Tribunal Fiscal como órgano administrativo cuyas resoluciones agotan la vía administrativa en materia tributaria. No existe norma alguna en el citado cuerpo legal que exceptúe a los particulares del cumplimiento del requisito de agotar la vía administrativa, a diferencia de lo previsto en el artículo 28 de

[57] PEMÁN GAVÍN, Juan. "Vía Administrativa Previa y Derecho a la Tutela Judicial". En: Revista de Administración Pública 127. Madrid, 1992. p. 145.

[58] En: "Curso de Derecho Administrativo". Madrid, 1890. p. 821 y 822.

[59] FERNÁNDEZ TORRES, Juan. "La Formación Histórica de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa (1845 –1868)". Civitas. Madrid, 1998. p. 619 y 620. Tienen la misma opinión GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. 5ta. Edición. Civitas. Madrid, 1998. p. 509. Comenta: SERRANO GUIRADO, Enrique. "El Recurso Contencioso – Administrativo y el Requisito de que la Resolución Cause Estado". En: Revista de Administración Pública 10. Madrid, 1953. p. 127 que "En términos generales se puede considerar como resolución definitiva, que causa estado, la dictada por el organismo o autoridad competente, que modifica la situación jurídica subjetiva de un administrado y no admite impugnación legal en vía administrativa".

[60] GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. "Manual de Derecho Procesal Administrativo". 2da. Edición. Civitas. Madrid, 1992. p. 229 y 230; también en: "Comentarios a la Ley de la Jurisdicciòn Contencioso – Administrativa". Tomo I. 3era. Edición. Madrid, 1998. p. 654.

[61] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás RAMÓN FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. 2da Edición. Civitas. Madrid, 1989. p. 439, ver también Tomo I. 5ta. Edición. Civitas. Madrid, 1990. p. 557.

[62] FIORINI, Bartolomé A. "Qué es el Contencioso". Abeledo–Perrot. Buenos Aires. 1997(reimpresión). p. 215 a 244.

[63] MARÍA DIEZ, Manuel. "Derecho Procesal Administrativo". Plus Ultra. Buenos Aires, 1983. p. 37.

[64] DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996. p. 838 y 839.

[65] SANTIAGO TAWIL, Guido. "Administración y Justicia. Alcance del Control Judicial de la Actividad Administrativa". Tomo II. Depalma. Buenos Aires, 1993. p. 106 y 107.

[66] GARCÍA TOMA, Víctor. "Análisis de la Constitución Peruana de 1993". Fondo Editorial de la Universidad de Lima, 1998. p. 500 y 510.

[67] Marcial RUBIO CORREA. Estudio de la Constitución Política de 1993. T. 5. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima 1999. p. 194

la Ley 23506 reguladora de los procesos constitucionales de *Habeas Corpus* y de Amparo, que consagra importantes excepciones a dicho requisito en atención a la posición preeminente que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional peruano.

En el ordenamiento argentino la Ley 19549 de Procedimientos Administrativos contempla en su artículo 32 un conjunto de situaciones en las que se exime del cumplimiento de la regla del agotamiento de la vía previa. Al respecto nos parece particularmente destacable la causal de excepción prevista en el inciso e), que opera cuando se pone en evidencia una clara conducta de la administración que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando la impugnación previa en sede administrativa en un ritualismo inútil. A partir de dicha regla Mairal[68] sostiene que en los casos en que la impugnación del acto administrativo se fundara exclusivamente en la inconstitucionalidad de la ley que le sirve de cobertura, debe considerarse inútil la exigencia de interponer recursos administrativos, ya que en sede administrativa no puede declararse la inconstitucionalidad de las normas legales. Sobre dicho tema en nuestro ordenamiento tributario y administrativo no existe norma alguna que establezca excepciones al requisito de agotar la vía previa ante el Tribunal Fiscal, aun en aquellos casos en que la pretensión de los particulares exigieran efectuar el control difuso de constitucionalidad de las leyes previsto por el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, que en nuestra opinión el Tribunal Fiscal no está facultado para efectuar por ser meramente un órgano de carácter administrativo y no jurisdiccional. Consideramos que el artículo 102 del Código Tributario sólo faculta al Tribunal Fiscal a realizar el control de legalidad de normas de rango inferior a la ley (reglamentos) en los casos específicos sometidos a su conocimiento, conforme lo ha efectuado en numerosa jurisprudencia desde que se dictó el Código Tributario en 1966 hasta la fecha.

No conocemos justificación alguna por la cual en el Código Tributario no se haya previsto la operatividad del silencio administrativo negativo en los casos en que el Tribunal Fiscal no cumpla con resolver los recursos de apelación interpuestos por los particulares dentro del plazo de seis meses a que se refiere el último párrafo del artículo 144 del Código Tributario. En nuestra opinión, el recurso de queja ante el Ministro de Economía y Finanzas previsto por la citada norma y el inciso b) del artículo 155 del Código Tributario no compensa adecuadamente la ausencia de normas que consagren la posibilidad para los particulares interesados, una vez vencido el plazo previsto legalmente para que el Tribunal Fiscal resuelva, de acudir ante el Poder Judicial cuestionando las decisiones administrativas que consideran ilegales, o de alternativamente esperar el pronunciamiento expreso del mencionado órgano administrativo. El silencio administrativo negativo constituye una técnica de garantía de los particulares elaborada por el Derecho Administrativo precisamente para compensar los efectos nocivos que se generan de la exigencia del agotamiento de la vía previa para acudir al control judicial, en los casos en que la simple inercia o inactuación por parte de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos administrativos podría causar en perjuicio de los particulares la dilación del derecho constitucional a obtener tutela jurídica ante el Poder Judicial.

Se sabe que en varios casos[69] el Tribunal Fiscal ha declarado la inadmisibilidad de las demandas contenciosa – administrativas puestas en su conocimiento en virtud de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, en los casos en que se ha pretendido cuestionar judicialmente las resoluciones que expide a propósito de quejas interpuestas por los particulares al amparo del inciso a) del artículo 155 del citado Código contra actuaciones o procedimientos llevados a cabo por la administración tributaria que afecten directamente o infrinjan lo establecido por dicho cuerpo legal. Independientemente de lo discutible que resulta aceptar que un órgano administrativo pretenda efectuar la calificación de la admisibilidad de las demandas presentadas por los autores precisamente contra resoluciones del mencionado tribunal administrativo, consideramos que en principio es correcto que sólo proceda el cuestionamiento ante el Poder Judicial de las resoluciones que ponen fin al respectivo procedimiento administrativo y no respecto de actos de trámite, salvo en aquellos casos en que a pesar de no decidir la cuestión de fondo se dicten actos administrativos de trámite que impidan la continuación del procedimiento administrativo.

[68] Héctor MAIRAL. El control judicial de la administración pública argentina. Edit. Depalma. T. I. Buenos Aires 1984. p. 334.

[69] Resolución del Tribunal Fiscal 1197-1-97 del 31 de octubre de 1997 que declaró inadmisible la demanda contenciosa – administrativa interpuesta contra una resolución del mencionado Tribunal que había declarado fundado un recurso de queja contra una municipalidad distrital ordenándole reponer los montos indebidamente embargados en las cuentas bancarias de la empresa recurrente por haber infringido las normas legales sobre la materia. Sobre el mismo tema LIU A., Rocío y Leonardo LÓPEZ E. Op. cit., dan cuenta de otros casos y formulan críticas.

Tal posibilidad ha sido tácitamente reconocida por la jurisprudencia de la Sala Civil de la Corte Suprema en la sentencia de 15 de octubre de 1999, en la cual declara fundada la demanda interpuesta por una empresa dejando sin efecto la resolución del Tribunal Fiscal que confirmaba una resolución de la Administración Tributaria mediante la cual se declaraban inadmisibles los recursos de reclamación interpuestos contra órdenes de pago giradas por concepto del entonces denominado Impuesto Mínimo a la Renta. Como se puede apreciar, aunque SUNAT no se pronunció sobre el tema de fondo que fuera materia de los reclamos y más bien declaró inadmisibles los citados recursos, la Corte Suprema consideró que la administración estaba obligada a aceptar la interposición de los reclamos por los particulares sin necesidad de requerir el pago previo, en aplicación de la regla prevista por el segundo párrafo del artículo 119 del Código Tributario que le faculta a disponer la suspensión de la ejecución coactiva cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría resultar improcedente, lo que sucedía en dicho caso por dos razones: porque se tenía conocimiento de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que en diversos procesos constitucionales de amparo había declarado que el establecimiento de un Impuesto Mínimo a la Renta constituía una desnaturalización desproporcionada del citado tributo, vulneradora del derecho a la igualdad, y por tanto de la Constitución; y porque en el caso materia de la demanda la empresa alegó haber arrojado pérdidas durante el ejercicio anterior.

c) El Requisito del Pago Previo o la Fianza de la Deuda:

El inciso b) del artículo 158 del Código Tributario exige que el demandante acredite el pago de la deuda tributaria actualizada o alternativamente presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada por un período de seis (6) meses renovables por períodos similares. Como lo establece el segundo párrafo del mencionado precepto, la carta fianza será ejecutada en caso la pretensión del actor no tenga éxito, ya sea porque se declaró improcedente, infundada o fundada en parte la demanda, o en caso no se renovase la fianza en las condiciones señaladas por la administración tributaria.

Consideramos que el requisito del pago previo de la deuda tributaria para acceder al contencioso – administrativo tributario, figura también conocida como *solve et repet*, constituye una exigencia que lesiona los derechos constitucionales de acceso a la tutela judicial, de defensa y a la igualdad, violaciones que no son menguadas por el hecho de que el Código permita al particular presentar optativamente carta fianza bancaria o financiera.

En nuestra opinión, debería permitirse a los particulares el acceso al contencioso – administrativo sin requerirles el pago previo o el afianzamiento, sin perjuicio de que la administración tributaria quede facultada para proceder al cobro de la deuda respectiva una vez agotada la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal, porque entendemos que la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos que determinan deuda (resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago en los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 119 del Código) o que establecen sanciones consistentes en cierre de local, decomiso, etc., sólo opera durante el trámite del respectivo procedimiento administrativo de tipo impugnatorio, siempre que los respectivos recursos administrativos (reclamación y apelación) se hayan interpuesto dentro de los plazos legalmente establecidos. En todo caso corresponderá al demandante solicitar ante los jueces que conozcan del proceso contencioso – administrativo el otorgamiento de medidas cautelares de suspensión de la cobranza cumpliendo los requisitos legales establecidos para el efecto, entre los que se podría considerar la posibilidad que el juez, en determinadas circunstancias, pueda condicionar el otorgamiento de las medidas cautelares de suspensión de cobro coactivo de la deuda a que el actor presente contra cautela de tipo pecuniario.

Incluso se tiene conocimiento de que no han sido pocos los casos en que los jueces encargados de resolver los procesos contencioso – administrativos sometidos a su jurisdicción, actuando con criterio sumamente riguroso y formal, han declarado la improcedencia de la respectiva demanda porque la fianza presentada por los actores no fue actualizada correctamente en su oportunidad, no obstante que la instancia judicial había demorado la resolución del proceso en exceso de los plazos legales.

En Italia, Di Pietro[70] da cuenta de que la Corte Constitucional de dicho país en dos oportunidades ha declarado contrario al derecho de defensa normas que condicionaban la impugnación de los actos de la Administración Tributaria al previo pago del tributo.

[70] DI PIETRO, Adriano. "Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria". En: colectivo "Garantías Constitucionales del Contribuyente". Tirant lo blanch. Valencia. 2da edición, 1999. p. 91.

En su opinión el derecho constitucional de defensa "... aparece así como un derecho absoluto que se afirma también sobre el interés en la recaudación tributaria que viene avalado por el principio de igualdad. Se ha excluido que el ejercicio de un derecho constitucionalmente garantizado pueda ser confiado a una mayor o menor disponibilidad económica, a la posibilidad o no de hacer frente a la deuda tributaria".

En Argentina, el relativamente reciente nuevo Código Contencioso – Administrativo de la Provincia de Buenos Aires aprobado mediante la Ley 12.008 de octubre de 1997, aunque mantiene en su artículo 17 la obligatoriedad del pago previo (*solve et repet*) a la interposición de la demanda contenciosa – administrativa cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero, a continuación establece que dicho requisito no será exigible cuando "su interposición configurase un supuesto de denegación de justicia", excepción que a decir de Lanusse[71] se refiere a los casos en que "el actor no pudiese afrontar el pago, o no lo pudiera hacer sin daño sustancial para su patrimonio".

Finalmente, cabe recordar que en las sentencias del Tribunal Constitucional que declararon fundados los procesos de amparo interpuestos contra la aplicación del entonces denominado Impuesto Mínimo a la Renta, en los fundamentos de las citadas resoluciones, se decía de manera expresa que la exigencia establecida por el Código Tributario del pago previo del tributo como condición para impugnar las Órdenes de Pago ante la Administración Tributaria "constituye una desproporcionada restricción al derecho a la tutela jurisdiccional, en sede administrativa, conforme lo reconoce el artículo 139, inciso 3 de la Constitución, pues vulnera el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal, según se desprende los artículos 8, numeral 1 y 25 del Pacto de San José de Costa Rica... "[72].

No se puede concluir esta parte del trabajo referida a los presupuestos procesales sin dejar de criticar vivamente que el artículo 157 del Código Tributario dispone que la demanda contenciosa – administrativa debe ser presentada ante el propio Tribunal Fiscal, cuyas resoluciones se cuestionan judicialmente, y que además corresponda a dicho órgano administrativo la potestad de calificar si la demanda presentada cumple o no los requisitos de admisibilidad, estando facultado para declarar la inadmisibilidad de la demanda en caso contrario.

Tenemos entendido que en varios casos los tribunales competentes han resuelto admitir las demandas presentadas directamente en sede judicial prescindiendo de su trámite previo ante el Tribunal Fiscal.

No nos parece suficiente justificación para darle intervención al Tribunal Fiscal en la materia que se le encargue verificar la interposición de la demanda dentro del plazo establecido por el Código o que deba comprobar la exactitud del importe garantizado vía carta fianza, porque ambas tareas pueden ser perfectamente desarrolladas por los jueces competentes. Incluso, en el supuesto que se alegase como justificación la necesidad de evitar la dilación en la remisión del expediente administrativo por parte del Tribunal Fiscal, consideramos que dicho problema ha sido resuelto hace bastante tiempo por la legislación procesal administrativa de varios países, sin que exista precedente alguno que conozcamos en el derecho comparado de una demanda que para iniciar un proceso contencioso – administrativo contra decisiones de las autoridades públicas deba presentarse ante la propia administración.

En la misma línea Liu y López Espinoza[73] hacen referencia a ejecutorias de la Corte Suprema en las que el referido alto tribunal ha considerado contrarios a los principios constitucionales de la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional el requisito de que la demanda sea presentada ante el Tribunal Fiscal.

En nuestra opinión, la mencionada exigencia constituye una más entre varias otras reglas en las que se pone de manifiesto por parte del legislador del Código Tributario una errónea conceptualización del proceso contencioso – administrativo como si se tratare de una continuación del procedimiento recursivo seguido en sede administrativa, de una tercera instancia que debe limitarse cual corte de casación a revisar el cumplimiento de la legalidad formal por parte de los órganos administrativos que la precedieron, lo cual desnaturaliza gravemente al proceso administrativo y reduce significativamente su efectividad restando a los particulares la posibilidad de obtener la tutela judicial de sus derechos e intereses contra las actuaciones administrativas que los agravian.

[71] LANUSSE, Pedro Pablo. "El Nuevo Fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires". Comentarios leyes 12.008 y 12.074. Ad-Hoc. Buenos Aires, 1998. p. 34.

[72] Es el caso, entre otras, de la sentencia de fecha 28 de octubre de 1996, recaída en el Exp. 646-96-AA/TC.

[73] LIU ARÉVALO, Rocío y Leonardo LÓPEZ ESPINOZA. Op. cit., p. 114 y 115.

7. EL DESARROLLO DEL PROCESO

a) Instancias Competentes:

El artículo 161 del Código Tributario establece que la instancia competente para conocer el proceso contencioso – administrativo en materia tributaria es la Corte Suprema de Justicia. Así también lo establece el tercer párrafo del artículo 542 del Código Procesal Civil. En la actualidad, en virtud de lo dispuesto por el inciso 4) del artículo 33 e inciso 2) del artículo 35 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se ha interpretado que corresponde a la Sala Civil de la Corte Suprema resolver en segunda instancia el proceso administrativo y a la Sala Constitucional y Social resolver los recursos de apelación que se presenten contra lo resuelto por la Sala Civil.

Curiosamente el Código Tributario tan prolijo en otras materias omite señalar de manera expresa la posibilidad de interponer apelación contra lo resuelto en primera instancia por la sala competente. Tenemos entendido que las veces que se han presentado en el Congreso proyectos de leyes para introducir en el Código Tributario una norma que precise la sala competente para conocer las apelaciones en los procesos contencioso – administrativos, la Administración Tributaria del Gobierno Central ha opinado desfavorablemente por considerar que una norma en tal sentido sería innecesaria, porque consideraban suficiente que el principio de instancia plural estuviere consagrado en el numeral 6) del artículo 139 de la Constitución. Sin embargo tenemos conocimiento de jurisprudencia de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, expedida hacia mitad de la década pasada, en la que no se aceptó la presentación de recursos de apelación contra sus sentencias que resolvían los llamados recursos de revisión, que como se ha comentado era la incorrecta denominación que se le daba entonces al proceso contencioso – administrativo en materia tributaria, argumentando que el Código Tributario no establecía de manera expresa la procedencia de dicho recurso.

Consideramos que no existe justificación alguna para que la Corte Suprema de Justicia sea la única competente para resolver en primera y segunda instancia los procesos administrativos sobre materia tributaria. No satisface el principio constitucional de la instancia plural ante el Poder Judicial que sólo la Corte Suprema, aunque a través de dos de sus Salas, sea el único nivel de la organización judicial competente para resolver los procesos contencioso - administrativos sobre materia tributaria. Señala Gimeno Sendra[74] refiriéndose a la doble instancia, que dicha regla implica el doble grado de jurisdicción, es decir, que las resoluciones expedidas en una primera instancia "puedan ser trasladadas a un Tribunal Superior mediante la interposición del recurso de apelación". En su opinión "el fundamento actual de la doble instancia hay que encontrarlo en la necesidad de evitar los errores y el arbitrio judicial. Al tratarse de un recurso ordinario, en el que pueden hacer valer ante el Tribunal Superior la totalidad de los vicios de la sentencia, tanto los materiales (errores *in iudicando*), como los principales (*in procedendo*), el control del órgano *a quo* por el *ad quem* es absoluto". Dicho propósito no se cumple en el diseño actual de las salas supremas competentes para conocer del proceso administrativo en materia tributaria porque tenemos entendido que con demasiada frecuencia los magistrados de un mismo nivel de la organización judicial son poco proclives a corregir las resoluciones dictadas por otros magistrados de la misma categoría. Por tal razón consideramos que no se respeta el mandato constitucional que proclama la instancia plural en sede judicial cuando se establece que dos Salas de la misma Corte Suprema conocerán en primera y segunda instancia.

Lo aconsejable es que a futuro se considere la creación de salas integradas por magistrados especializados en materias públicas (administrativo, tributario, etcétera) en el ámbito de la Corte Superior, para que la Corte Suprema pueda operar únicamente como segunda instancia conforme corresponde al propósito de los constituyentes de 1993 consagrado en el artículo 141 de la Carta Política.

Finalmente, no debe olvidarse que la Defensoría del Pueblo ha elaborado informes que dan cuenta de la congestión de procesos pendientes de resolver que hoy día aqueja a la Corte Suprema, en parte porque la legislación procesal tiende a centralizar en dicho nivel la solución de las principales controversias.

b) Medidas cautelares:

En nuestro ordenamiento tributario durante el trámite de los procedimientos administrativos de recurso o impugnatorios se suspende la exigibilidad de la deuda tributaria siempre que los interesados hayan interpuesto sus correspondientes recursos antes del vencimiento de los plazos establecidos por el Código Tributario y cumplan con el pago de la parte de la deuda que no fue objeto de impugnación. Sin embar-

[74] En colectivo con otros autores. "Curso de Derecho Procesal Administrativo", Op cit. p. 28.

go dicha suspensión de la exigibilidad termina cuando se agota la vía administrativa en materia tributaria mediante la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el recurso de apelación. Por dicha razón la última parte del segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario establece que la presentación de la correspondiente demanda contencioso – administrativa "no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la administración tributaria", lo que constituye una regla semejante a la establecida en el último párrafo del artículo 541 del Código Procesal Civil, conforme al cual "La admisión de la demanda no interrumpe la ejecución del acto administrativo, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código sobre proceso cautelar".

Conforme al diseño legal actual del proceso contencioso – tributario, el otorgamiento de medidas cautelares no constituye un requerimiento importante por parte de los demandantes, porque como se ha comentado con anterioridad, el Código Tributario exige el pago previo de la deuda o su afianzamiento, por lo que casi no tendría objeto para los actores del proceso administrativo solicitar a la instancia judicial competente que otorgue una medida cautelar ordenando la suspensión del cobro de una deuda que ya ha sido pagada o garantizada como requisito para interponer la correspondiente demanda. Sin embargo, el otorgamiento de medidas cautelares cobra mayor importancia en los casos en los que se cuestiona ante el Poder Judicial las resoluciones que imponen las sanciones de cierre temporal de locales, consultorios o establecimientos porque en la práctica podrían ejecutarse aún cuando el particular interponga dentro de los plazos legales la correspondiente demanda ante el Poder Judicial.

Aunque el Código Tributario omite toda referencia al tema de las medidas cautelares, entendemos que dado el carácter supletorio del Código Procesal Civil, los demandantes podrían solicitar cualesquiera de las medidas cautelares previstas por el citado cuerpo legal, entre las que se cuenta la suspensión de la ejecución de los actos administrativos.

Llama la atención que en la nueva Ley 26979 del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aplicable a la ejecución de las deudas tributarias municipales, se haya dispuesto en el numeral 16.2 que el Ejecutor podrá disponer la suspensión del respectivo procedimiento coactivo sólo cuando la respectiva medida cautelar que dicte el juez de la causa quede firme. En nuestra opinión,[75] dicha regla constituye una virtual e innecesaria modificación del Código Procesal Civil que no condiciona la efectividad de las medidas cautelares dictadas en los procesos contencioso – administrativos a su confirmación por una instancia superior (como sí sucede en el proceso de amparo y otros), porque una vez dictadas las mencionadas medidas son plenamente eficaces y deben ejecutarse. En nuestra opinión la citada norma constituye una restricción que reduce innecesariamente la efectividad de las medidas cautelares afectando en consecuencia el derecho de los particulares a que la correspondiente sentencia pueda ejecutarse cuando finalmente se dicte, lo cual representa una vulneración inconstitucional del derecho de todo particular a acceder a la tutela judicial.

c) La prueba:

El Código Tributario omite toda mención a los medios de pruebas que podrían actuarse en el proceso contencioso – administrativo tributario. En nuestra opinión, por aplicación supletoria del Código Procesal Civil podría afirmarse que es procedente la práctica de cualquier medio de prueba previsto por este último Código, porque aunque las normas que regulan específicamente el proceso administrativo en dicho cuerpo legal (artículos 540 a 545) tampoco hacen mención expresa a la posibilidad de actuar pruebas, consideramos que dicha posibilidad es totalmente legítima en virtud de lo establecido, entre otras normas, por los numerales 6) y 9) del artículo 491 del Código Adjetivo que regula los plazos máximos aplicables para ofrecer medios probatorios y realizar las correspondientes audiencias de pruebas durante el trámite de los denominados procesos abreviados, conforme a cuyas reglas se tramita el contencioso – administrativo.

Es interesante rememorar que en la versión original del Código Tributario, que como se sabe fuera dictado en 1966, el artículo 141 ubicado en el Título que regulaba la demanda ante el Poder Judicial, permitía expresamente la actuación de las pruebas instrumental y de peritos y las demás compatibles con la naturaleza del proceso tributario, prohibiéndose la actuación de la confesión. Sin embargo, a partir de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo 187 de 1981, a la vez que comenzó a denominarse equivocadamente recurso de revisión al contencioso –administrativo ante el Poder Judicial, en el artículo 141 se prohibió de manera expresa la admisión de todo tipo de prueba en el citado proceso, regla que se mantuvo

[75] Tomado de: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge y Diego ZEGARRA VALDIVIA. "El Procedimiento de Ejecución Coactiva". Gaceta Jurídica. Lima, 1999. p. 96.

hasta que en 1992 el Decreto Ley 25859 aprobó un nuevo texto del Código Tributario y suprimió dicha prohibición.

En la doctrina más moderna de Derecho Administrativo van ganando terreno las tesis que defienden la plena actuación de pruebas en el proceso contencioso - administrativo. La posición contraria la sostienen quienes, a decir de Borrajo Iniesta[76] adoptan un rígido concepto del contencioso – administrativo como proceso meramente revisor del procedimiento seguido en vía administrativa, "que sólo admite como relevante la legalidad del acto impugnado en el momento en que fue dictado, tomando en consideración sólo los hechos que entonces constaban como ciertos"[77]. Para esta posición el proceso contencioso – administrativo es una mera continuación de lo actuado en vía administrativa, debiendo el juzgador aceptar la visión de los hechos a que se hubiese llegado en el procedimiento administrativo.

La tesis correcta en nuestra opinión es la que sostiene que en el contencioso – administrativo los jueces deben "enjuiciar el litigio con plenitud de jurisdicción resolviendo las pretensiones de las partes a la vista de los hechos acreditados en el momento de dictar sentencia, hayan sido probados en el proceso o fuera de él". En opinión del citado autor, debe tenerse en cuenta que las "normas sobre prueba (que) se aplican en el seno de un procedimiento administrativo, son utilizadas con una finalidad diferente a la de las pruebas judiciales. No son ya practicadas por un juez que debe dirimir un conflicto para mantener la paz jurídica; son aplicadas por un Administrador, que debe realizar determinados fines materiales en satisfacción de concretos intereses generales. La finalidad institucional de las normas probatorias en el seno de un proceso judicial... es sustentar una sentencia: Una decisión definitiva en Derecho, que entre otras cosas, declara los hechos que ocurrieron, narra la versión jurídicamente veraz. En cambio, la finalidad institucional de las normas probatorias en el seno de un procedimiento administrativo es posibilitar la eficacia de la actuación administrativa, que sus decisiones sean lícitas, acertadas y oportunas. Con ello, entre otras cosas, se consigue minimizar los conflictos con los afectados por las medidas administrativas; pero no impedirlos y menos sustituirlos por una solución contenciosa – administrativa".

Según Rivero Ortega[78] la consideración igualitaria de las partes en el proceso contencioso – administrativo "obliga a cuestionar por ejemplo, el valor hasta ahora atribuido al expediente administrativo, partiendo de la base de que la prueba posee un carácter exclusivamente jurisdiccional, pero desde el momento en que (el proceso administrativo) admite la existencia de pruebas preconstituidas, cuyo valor probatorio reconocen las leyes, se enfrenta a la realidad de que en muchos casos la Administración se encuentra en una posición de ventaja a la hora de lograr el reconocimiento del órgano judicial con respecto a su versión de los hechos – de la que queda constancia en el expediente- mientras que el particular recurrente debe desmontar esta versión *a posteriori* con notables dificultades probatorias". Similar es la opinión de González – Cuellar[79], para quien el valor probatorio desmedido que en muchas ocasiones otorgan los jueces a los expedientes administrativos, demostrando excesivo apego a las apreciaciones fácticas de la Administración Pública, "privilegiada incluso en ocasiones por presunciones de veracidad difícilmente destruibles por los particulares, mermaron considerablemente la efectividad de su derecho a la prueba". Para Sarmiento García[80] la plenitud jurisdiccional del proceso contencioso – administrativo implica: "La posibilidad de admisión de toda clase de pruebas, aunque no se hayan presentado y diligenciado en el procedimiento administrativo previo, y de decretar de oficio la que el tribunal estime conveniente para la mejor solución de la contienda...".

Como se sabe, en nuestro ordenamiento el Código Tributario en sus artículos 141 y 148 establece graves restricciones para la presentación de medios probatorios durante el trámite de los procedimientos administrativos de recurso (reclamación y apelación) en los casos en que dichas pruebas no hubiesen sido aportadas por los interesados, no obstante haber sido requeridas durante el procedimiento administrativo de fiscalización o verificación, o durante el procedimiento de reclamación en primera instancia. Sin perjuicio de lo discutible que son desde la perspectiva constitucional las mencionadas disposiciones por constituir au-

[76] BORRAJO INIESTA, Ignacio. "Prueba y Jurisdicción Revisora". Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo (REDA) 61, 1989.

[77] Según dicha posición la función de los jueces en el contencioso – administrativo se limita a "examinar sentado lo que la administración había resuelto de pie", citado por BORRAJO INIESTA: Op. cit., primer pie de página.

[78] RIVERA ORTEGA, Ricardo. "El Estado Vigilante". Tecnos. Madrid, 2000. p. 216.

[79] ZONGÁLEZ – CUELLAR SERRANO, Nicolás. "La Prueba en el Proceso Administrativo (objeto, carga y valoración)". Editorial Colex. 1992. p. 10.

[80] SARMIENTO GARCÍA, Jorge. "Introducción al Procedimiento y al Proceso Administrativo". En el colectivo: "Protección del Administrado". Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996. p. 37.

ténticas limitaciones al derecho de defensa y a la tutela ante el Poder Judicial, nos ratificamos en nuestra opinión de que dichas limitaciones no pueden extenderse al proceso contencioso – administrativo porque no existe norma alguna que así lo disponga.

8. LA SENTENCIA

El artículo 161 del Código Tributario establece que a partir de la fecha en que se realiza el informe oral y los alegatos, la Sala competente de la Corte Suprema debe expedir sentencia dentro de los sesenta (60) hábiles siguientes.

De conformidad con lo comentado anteriormente en la parte referida al objeto del proceso administrativo, consideramos que en aquellos casos en que la pretensión formulada por el demandante de un proceso contencioso – administrativo tributario haya consistido en la solicitud de devolución de una cantidad indebidamente pagada o en exceso, en caso los jueces declarasen fundada la demanda reconociendo el derecho del actor deberán declarar la invalidez o nulidad de la resolución administrativa cuestionada judicialmente (sentencia declarativa), y simultáneamente ordenar a la administración competente la devolución de las cantidades solicitadas por el demandante (sentencia de condena), para lo cual están plenamente facultados para disponer lo necesario a fin de ejecutar lo decidido en la sentencia.

Es evidente que en los procesos contencioso – administrativos, como en todo proceso de tipo jurisdiccional, los jueces están constitucionalmente facultados por el artículo 138 de la Constitución para ejercer el control difuso de constitucionalidad y en tal virtud inaplicar con efectos para el caso concreto las leyes y demás disposiciones de menor jerarquía que estimen inconstitucionales.

Somos de la opinión que en el régimen legal vigente que regula el proceso contencioso - administrativo se observa un excesivo apego a una concepción tradicional formalista que disminuye el rol del proceso administrativo, otorgándole prácticamente el tratamiento de una instancia adicional o la virtual continuación de la vía administrativa, lo que conlleva la denegatoria de la auténtica justicia para los particulares. Dicha concepción reduccionista del proceso contencioso – administrativo se expresa en la legislación tributaria en varios aspectos: en la obligación de presentar las demandas ante un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal para que evalúe su admisibilidad; en la exigencia del pago previo o de afianzamiento para demandar, en la manera sutil como se establecen implícitamente limitaciones para la actuación de nueva prueba en el contencioso – administrativo por la vía de prohibir su reconocimiento en el procedimiento administrativo de tipo recursivo, y finalmente la escasa consideración que recibe en general del citado Código los fallos del Poder Judicial sobre la materia en comparación con el carácter de, prácticamente, fuente del Derecho que se le otorga a las resoluciones del Tribunal Fiscal. Tenemos entendido que, lamentablemente, esta concepción revisora o formalista del proceso contencioso – administrativo es la que ha venido mayoritariamente orientando hasta la fecha las resoluciones judiciales sobre la materia, por lo que esperamos pueda ser objeto de evolución a futuro, ya sea por obra de la propia jurisprudencia o mediante reformas legislativas que establezcan un nuevo régimen legal del proceso contencioso – administrativo en consonancia con su verdadera naturaleza, en orden a obtener la plena justiciabilidad de la actuación de la administración pública conforme a los postulados constitucionales.

ENRIQUE GHERSI
ABOGADO

IMPUESTO A LA RENTA Y CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Humberto Medrano Cornejo*

La aplicación de un Impuesto a la Renta ha sido siempre materia de protesta y discordia entre la entidad encargada de su recaudación y administración, y los obligados a pagarlo, lo cual muchas veces se acrecienta por las dudas que surgen sobre su aplicación.

En el presente artículo, el autor responde las interrogantes que se plantean respecto del Impuesto a la Renta y los contratos de colaboración empresarial. Dichos contratos, relativamente novedosos y bastante complejos en su estructura, han ido creando muchos problemas para los contribuyentes – y los que creen no serlo – por lo que el autor, mediante un exhaustivo análisis de la legislación y la doctrina, define dichos contratos y otros conceptos necesarios, y explica su situación actual en relación con el Impuesto a la Renta.

1. INTRODUCCIÓN

En función de la denominada "Autonomía del Derecho Tributario", el legislador puede crear instituciones propias u otorgar a las existentes un alcance o sentido distintos de los que pudieran corresponderle conforme al derecho común.

Desde la reforma introducida en la estructura legal del Impuesto a la Renta en 1968, es sumamente importante atribuir o no el carácter de personas jurídicas a determinadas entidades, ya que la calificación como tales las convierte en contribuyentes y, consecuentemente, en obligadas a pagar el tributo por las utilidades generadas. Tal condición sólo interesa para fines impositivos y puede alejarse de la noción que exista para propósitos de cualquier otra rama del Derecho.

Como hemos tenido ocasión de señalar en otra oportunidad, derogada la Ley 7904 el legislador pretendió, esencialmente, gravar la renta acumulada en manos de las personas naturales, prescindiendo –hasta donde ello era posible– de las sociedades mercantiles o civiles que resultaban, así, excluidas del tributo. En un primer momento dicho régimen, denominado de "transparencia fiscal", no se aplicó a las sociedades anónimas que fueron virtualmente las únicas a las que se consideró como personas jurídicas y, por lo tanto, sujetas al impuesto por sus utilidades. No obstante, tal régimen les alcanzó más adelante, bajo determinados requisitos y condiciones.

Como puede advertirse, dentro de ese esquema legal el legislador consideraba que para obtener justicia en la imposición lo importante era aplicar el tributo sobre

* Abogado. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

el total de renta acumulada en manos de las personas físicas, para lo cual la norma debía prescindir de las sociedades y atender exclusivamente a los socios o accionistas. Como parte importante del engranaje legal destinado a cumplir esa finalidad, debe destacarse que la ley tributaria prohibió la emisión de acciones al portador, obligando a que todas ellas sean nominativas, como un medio de identificar el destino de la riqueza generada por las empresas.

Naturalmente, el esquema referido implicaba una multiplicidad de contribuyentes y, por lo tanto, un notorio esfuerzo de fiscalización por parte de las autoridades competentes.

Repentinamente, en 1994 ese temperamento comenzó a modificarse estableciéndose expresamente que todas las sociedades tenían la condición de personas jurídicas y, por lo tanto, obligadas a pagar el 30% de Impuesto a la Renta, dando lugar a una notoria involución ya que –paralelamente– la ley inafectó la distribución de dividendos y utilidades de las empresas. Se generó así un tratamiento legal diametralmente opuesto al que regía previamente; el interés de la norma varió de eje saltando drásticamente de los socios a las sociedades que se volvieron el centro de la atención mientras que, paralelamente, se inafectaba la distribución de utilidades. Es de advertir que, el cambio no ha tocado un ángulo importante: continúa la prohibición de emitir acciones al portador (que ahora recoge la Ley General de Sociedades) lo que –tributariamente– carece de sentido porque ya no interesa el destinatario final de la renta, de modo que puede asumirse que existen otras razones para mantener la obligación de emitir acciones nominativas.

Debe destacarse que el cambio en la dirección indicada supone no sólo volver al estado anterior sino que tiene mayores alcances, pues ha comprendido no sólo a las sociedades sino también a otro tipo de entidades a las cuales, si bien no considera personas jurídicas, les da el tratamiento de contribuyentes, prescindiendo de sus integrantes. Eso ocurre con las asociaciones de hecho de profesionales y similares que deben tributar por la renta que ellas generan; es decir se les otorga un *status* similar al de las sociedades y empresas. Esta línea de razonamiento se ha puesto de manifiesto reiteradamente con varios ejemplos sucesivos, pues se han seguido creando "personas jurídicas" para propósitos impositivos, como sucede con los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, casos en los que se ha seguido el mismo esquema, gravando a la "entidad" considerándola como contribuyente y, paralelamente, inafectando la distribución de las utilidades que ella hace a favor de sus integrantes.

De lo expuesto puede apreciarse que se ha producido una variación radical en la orientación del legislador, pues de la pretensión de gravar preferentemente a las personas naturales se ha pasado a gravar únicamente a los entes de los que ellas forman parte. Sin embargo, la modificación más trascendente –por sus consecuencias– ha ocurrido respecto de los contratos de colaboración empresarial a los que esta nueva tendencia ha alcanzado a partir del ejercicio 1999 al ser considerados como personas jurídicas y, por ello, contribuyentes del impuesto. No obstante, debido a sus particularidades jurídicas, el régimen ha generado determinados vacíos y contradicciones, como destacaremos más adelante.

2. TRATAMIENTO DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

2.1 Entidades con contabilidad independiente

Para comprender la esencia del régimen aplicable es necesario empezar por citar el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, que obliga a llevar contabilidad independiente a las sociedades irregulares, comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría. En ciertos casos puede solicitarse autorización para no hacerlo y la obligación no existe si el contrato tiene plazo menor a un año, hipótesis en la cual basta comunicarlo a Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).

Lo expuesto tiene gran importancia porque, conforme a lo señalado en el artículo 14 inciso k) de la Ley, ellos son considerados personas jurídicas cuando llevan contabilidad independiente de la de sus socios o integrantes, supuesto en el cual tienen que pagar el impuesto por la renta que generen –como ocurre con las sociedades– y cuya ulterior distribución está inafecta.

En cambio, el último párrafo del mismo artículo 14 de la Ley señala que las referidas entidades, si no llevan contabilidad independiente no son contribuyentes y deben atribuir las rentas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean partes contratantes. Es decir, que en estos casos se mantiene el antiguo sistema de "transparencia fiscal", gravando únicamente a los contratantes y no a la "entidad".

2.2 La comunidad de bienes

Creemos percibir una inadecuada redacción en el artículo 65 de la Ley cuando alude a "...la comunidad

de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial perceptores de rentas de tercera categoría...", pues tratándose de contratos de colaboración empresarial siempre nos encontraremos frente a rentas de tercera categoría, de modo que resulta tautológico supeditar la obligación de llevar contabilidad independiente al hecho de percibir rentas de esa categoría, pues es obvio que tales contratos sólo están destinados, precisamente, a generar esa específica renta, por lo que el requisito resulta un tanto extraño, por decir lo menos.

En cambio, en el caso de la comunidad de bienes podría ser pertinente supeditar su condición de persona jurídica a la percepción de esas rentas de tercera categoría, ya que no necesariamente realizan actividad empresarial, de modo que sería conveniente refrasear el texto.

2.2.1 La sociedad de gananciales y la sucesión indivisa

¿Qué se entiende por "comunidad de bienes"? Nuestra legislación no tiene una definición específica del concepto, pero conforme al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas ella existe siempre que el dominio de una cosa o la titularidad de un derecho pertenezca pro indiviso a varias personas. En términos generales no es sino el condominio.

Desde este punto de vista serían típicamente comunidad de bienes la sociedad de gananciales y la sucesión indivisa que, según lo dicho, serían consideradas personas jurídicas obligadas a tributar independientemente y con la tasa del 30%. Sin embargo, podría sostenerse que en ambos casos existe una regulación específica que, por tener ese carácter, prima sobre la norma general. En efecto, conforme al artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta "las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlas a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal".

La norma transcrita no ha sido modificada por las nuevas disposiciones, de tal manera que –en nuestra opinión– es posible interpretar que sigue siendo aplicable el indicado régimen tributario especial, lo cual significa que esta "comunidad de bienes" no da lugar al nacimiento de una "persona jurídica", aun cuando la sociedad conyugal fuera titular de un negocio, ya que marido y mujer pueden optar por la declaración independiente consignando por mitades la renta empresarial. Si bien el tributo a ingresar al Fisco sería el mismo en cualquiera de las alternativas, habida cuenta que el impuesto se calcula con una tasa proporcional (30%), el texto pone en evidencia claros defectos, pues la contabilidad independiente –y la consecuente calificación de personas jurídicas– alcanza a la "comunidad de bienes" que percibe rentas de tercera categoría de modo que ¿bastaría que una de las rentas sea de esa categoría para que, en automático, todos sus ingresos sean incluidos en ella? Téngase presente que, conforme al artículo 28 de la Ley, todas las rentas de las personas jurídicas son de tercera categoría, de modo que si esa específica comunidad ya es "persona jurídica" ¿la regla resulta aplicable o sólo es tal en relación con ciertos ingresos y continúa el régimen de "transparencia" respecto de los demás?

En cuanto a la sociedad conyugal nuestra posición es que –a pesar de la falta de precisión del texto– la sociedad conyugal continúa bajo el régimen legal anterior; es decir, que no es persona jurídica y que marido y mujer pueden optar por la declaración independiente, aun tratándose de rentas generadas por negocios, pues las disposiciones especiales (artículo 16) no han sufrido cambios.

Consideraciones similares podrían efectuarse respecto del tratamiento que corresponde a las sucesiones indivisas, cuyas rentas deben reputarse "como de una persona natural hasta el momento que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento". El texto no deja lugar a dudas, el tratamiento corresponde al de una persona natural, por lo que puede concluirse que la norma que otorga calidad de "persona jurídica" a la comunidad de bienes no alcanza a las sucesiones indivisas. Una vez más, por "especialización", la norma particular prima sobre la general, de modo que aun cuando entre los bienes del causante existiera un negocio individual, ello no convierte a la sucesión en persona jurídica.

"Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y hasta la fecha de adjudicación de los bienes, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión, de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio..."

En nuestra opinión esta parte de la norma también sigue primando y, por lo tanto, tampoco en este estadio dicha "comunidad de bienes" (sucesión indivisa) es persona jurídica. Esta conclusión tiene importancia práctica, pues si la sucesión, independientemente considerada, fuera un contribuyente el régimen tributario sería "esférico", es decir principiaría y terminaría en ella, con abstracción de los causa habientes, de modo que si en un negocio se hubiera

sufrido pérdidas, la compensación sólo podría hacerse con las rentas del mismo negocio. En cambio, si prima –como es nuestra opinión– el régimen especial, cada sucesor debe incorporar a su propia declaración la parte proporcional de la renta y si ella incluye rentas de tercera categoría, los sucesores podrían compensarlas con las pérdidas de esa categoría que ellos mismos hubieran sufrido en un negocio propio. De la misma manera, si el negocio de la sucesión hubiera dado lugar a pérdidas, ellas podrían ser compensadas con las utilidades del negocio propio, ya que según el mecanismo descrito los resultados de la sucesión se atribuyen a los sucesores.

En resumen, el ~ievo régimen aplicado a la "comunidad de bienes" no alcanza a las sucesiones indivisas, que no pueden ser consideradas personas jurídicas, aun cuando generen rentas de tercera categoría.

2.2.2 Otras comunidades de bienes

Conforme al artículo 2 de la Ley General de Sociedades: " la comunidad de bienes, en cualquiera de sus formas se regula por las disposiciones pertinentes del Código Civil" y en éste el condominio es tratado como "copropiedad" la que, a su vez existe "...cuando un bien pertenece por cuotas ideales a dos o más personas".

En consecuencia, si los copropietarios de inmuebles (en casos distintos a las sociedades conyugales y sucesiones indivisas, según lo dicho) califican como "habituales" en la compraventa de esos bienes, la renta sería de tercera categoría (artículo 28, inciso d) de la Ley) y, por lo tanto, se presentaría el supuesto para considerar que existe allí una "persona jurídica" que debe tributar por el conjunto de la utilidad.

De otro lado, si tales copropietarios de inmuebles los arriendan, las rentas serían de primera categoría y, por lo tanto, en su condición de condóminos cada uno debe incluir en su declaración la parte que le corresponda en el condominio, debiendo proporcionar a SUNAT los nombres y apellidos de los demás condóminos cuando ésta lo requiera, tal como indica el artículo 49 inciso b) del Reglamento.

Sin embargo, no está claro lo que ocurre si los mismos condóminos llevan a cabo ambas clases de operaciones (compra-venta y arrendamiento), ¿el conjunto de la renta es de tercera categoría y debe ser declarado por la "entidad" que sería persona jurídica? o ¿existen dos situaciones: ¿Cómo persona jurídica la ganancia derivada de la enajenación y de manera transparente, como personas naturales, los ingresos por arrendamiento? Aunque sería deseable una precisión, nosotros consideramos más plausible la segunda posibilidad.

También debe mencionarse el caso de los intereses percibidos por los condóminos de bonos, que deben considerarlos como rentas de segunda categoría y como inafecta la ganancia de capital por enajenación de los títulos. Sin embargo, si tales personas se convierten en habituales la renta obtenida por la compraventa de esta clase de bienes (10 compras y 10 ventas en el ejercicio) calificaría como de tercera categoría y, por lo tanto, habría surgido la necesidad de llevar contabilidad independiente y se habría configurado una nueva "persona jurídica". Igualmente en este caso cabe preguntarse si el nuevo contribuyente tendría que considerar todos sus ingresos (inclusive intereses) como de tercera categoría o si debe "fracturarlos" declarando las ganancias de capital a través de la "comunidad" y los intereses en cabeza de los condóminos.

El nuevo tratamiento a la "comunidad de bienes" alcanza especial importancia si se analiza el caso de los contratos de *Leasing*, cuando se produce un "co arrendamiento financiero". En algunas ocasiones los bienes objeto del contrato son tan costosos que un solo Banco no puede adquirirlos (además de las regulaciones de la SBS sobre el particular) y se ve precisado a comprarlos de manera conjunta con otros bancos o financieras los que, así, se convierten en copropietarios del bien para entregarlo en "*Leasing*" al cliente. Como quiera que –sin duda– estas operaciones generan rentas de tercera categoría, es indiscutible que habría surgido una nueva "persona jurídica", que debería tributar por las utilidades que se deriven de ese específico negocio, tendría que obtener RUC especial, presentar declaraciones propias, desde luego, llevar contabilidad distinta de los contratantes.

Si la situación descrita se repitiera en distintos contratos, ellos darían lugar a sendas "personas jurídicas" tributariamente autónomas, cuyas rentas o pérdidas no podrían integrarse entre sí ni con las que dichas empresas contratantes pudieran generar en sus propias operaciones independientes

3. LOS CONSORCIOS

Como se ha visto anteriormente, los consorcios tienen ahora la condición de "personas jurídicas", y, por lo tanto, se trata de un nuevo contribuyente que debe tributar independientemente de las partes que lo integran. Conforme al artículo 445 de la Ley General de Sociedades", es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el

propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía"

Según lo dicho, el tributo tiene que ser asumido por la entidad, con independencia de la situación que pudieran atravesar sus integrantes. Esta regulación puede conducir a resultados que no se concilian con la justicia en la imposición, como señalamos enseguida.

3.1 Utilidades y Pérdidas: Confiscatoriedad

Si una empresa "A" forma parte de dos consorcios (con "B", el primero y con "C", el segundo) podría ocurrir que en el contrato "A-B" obtuviera una utilidad de S/.1'000,000 y que en el "A-C" sufriera una pérdida de S/ 2'000,000, de tal manera que, mirando el conjunto de los resultados de "A", es absolutamente claro que ha sufrido una pérdida neta de S/.1'000,000.

No obstante, "A" estará obligada a pagar el Impuesto a la Renta por la utilidad de S/.1'000,000 que se tributará en cabeza del consorcio "A-B", a pesar que, como resulta evidente, "A" carece de utilidades. La aplicación de este mecanismo legal podría implicar una violación de la garantía que otorga el artículo 74 de la Constitución, conforme al cual "ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

Creemos que existe una importante diferencia entre ese texto y el que recogía el artículo 139 de la Constitución anterior, que establecía: "no hay impuesto confiscatorio..." Esta norma parecería encapsular la confiscatoriedad remitiéndola sólo a la tasa aplicable, lo que podría significar que se buscaba evitar la confiscatoriedad exclusivamente por el lado de aplicar una alícuota correcta.

La Constitución actual nos presenta un espectro más amplio porque prohibe que el tributo tenga "efecto confiscatorio"; es decir, podría ocurrir que la tasa resulte adecuada si se le considera aisladamente, pero si la aplicación del régimen legal obliga a pagar el Impuesto a la Renta a quien, en realidad, no sólo no ha percibido ningún beneficio sino que ha sufrido pérdidas, se estaría produciendo el "efecto" confiscatorio que la Carta pretende evitar. Estamos seguros que el Poder Judicial otorgaría protección a quien se encontrara en la situación descrita, porque ella resulta claramente injusta y violatoria de esa garantía esencial.

3.2 La depreciación del activo

Como antes se indicó, la nueva estructura tributaria conduce a exigir el Impuesto a la Renta al contrato de consorcio y no a los contratantes, quienes no están afectos al tributo respecto de las utilidades que les distribuya esta novísima "persona jurídica", tratamiento que genera algunas inequidades, como lo demuestra el régimen de la depreciación de los activos.

En efecto, según el artículo 446 de la Ley General de Sociedades: "los bienes que los miembros del consorcio afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad".

De acuerdo con la norma transcrita si los bienes afectados continúan siendo de propiedad exclusiva de los miembros del consorcio, resulta evidente que la "persona jurídica" no puede depreciarlos, ya que no es la propietaria de los mismos y, por ello, no aparecerán en la contabilidad independiente sino en los libros y registros de los contratantes.

Parecería, entonces, que la depreciación podría ser efectuada por las empresas integrantes del consorcio. Sin embargo, ello no sería legalmente posible, toda vez que la deducción por depreciación de los bienes del activo se realiza rebajándola de la renta bruta, tal como lo señala el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y los consorciados carecen de tal renta.

En efecto, según el artículo 20 de la misma Ley: "La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto..." y como quiera que, según lo dicho anteriormente, la distribución de beneficios a los consorciados está inafecta al tributo, ello significa que las empresas contratantes carecen de ingresos afectos y, por lo tanto, no tienen derecho a la deducción.

Se llega, así, a una situación de paradoja. Quien percibe la renta y debe pagar el impuesto es el consorcio, el cual, sin embargo, no puede depreciar los bienes porque no es el propietario. Por su parte, los miembros del consorcio dueños de los activos tampoco pueden depreciarlos porque no les producen renta bruta sino ingresos inafectos.

Las circunstancias anotadas llevarán al pago de un Impuesto a la Renta mayor que el que hubiera correspondido si, en lugar de celebrar un contrato de consorcio, los integrantes hubieran constituido una sociedad, lo que –adelantamos– podría ser una de las importantes consecuencias mercantiles de este nuevo régimen tributario que desvirtúa –así– la esencia de contratos regulados por la Ley General de Sociedades. El mencionado régimen impositivo también podría

llevar a los contratantes a tomar la decisión de vender los activos al consorcio mismo, con lo cual éste estaría en aptitud de depreciarlos. Sin embargo, la operación daría lugar al pago de IGV y la eventual utilidad obtenida en la transferencia quedaría sujeta al Impuesto a la Renta.

Alternativamente, y asumiendo la obligación de pagar IGV, los contratantes podrían no afectar los bienes al cumplimiento de la actividad a que se hubieran comprometido, sino entregarlos al consorcio en arrendamiento generando de esta manera un gasto para la entidad y una renta gravada para las partes quienes, en esta hipótesis, recobrarían el derecho a depreciarlos.

3.3 Deducción de Intereses

El artículo 37 de la Ley permite deducir los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

En consecuencia, si el consorciado obtiene un crédito para adquirir maquinaria y equipo afectados al consorcio, los intereses que pagara por dicho crédito no serían deducibles, pues nos encontraríamos frente a una deuda contraída para generar renta inafecta y no renta gravada.

En el caso propuesto los intereses, obviamente, tampoco podrían ser deducidos por el consorcio porque esta "persona jurídica" no ha contraído la deuda ni se trata de bienes de su propiedad, lo que demuestra que la estructura adoptada no conduce a la justicia en la imposición y obligará a las empresas a adoptar yóevos procedimientos que permitan una tributación más racional. Para ello –como se explicó arriba– los integrantes del Consorcio podrían entregar los bienes en arrendamiento o celebrar con la "entidad" un contrato de prestación de servicios, de manera que el consorciado aparezca generando renta propia para permitir la deducción de los gastos incurridos para la producción de la renta así obtenida.

4. LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Las modificaciones introducidas en la estructura del impuesto también afectan el tratamiento que corresponde a este contrato, pero a diferencia de los consorcios tal variación ocurre por omisión, ya que ni la Ley ni el Reglamento habían previsto de manera expresa un determinado régimen, de forma que las conclusiones sobre el tratamiento que correspondía dar a estos contratos, sólo podían lograrse especulando sobre lo que sería la intención del legislador. Los vacíos producidos han dado lugar a la expedición de una resolución de SUNAT que pretende dar cierta coherencia al régimen, sin conseguirlo totalmente, generando, además, posibilidades de cuestionamiento a raíz del rango de la norma utilizada.

Para el análisis empecemos por recordar que según el artículo 440 de la Ley General de Sociedades: "Es el contrato por el cual una persona denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o varios negociÄÂ o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución".

Conforme a la referida ley, el asociante actúa en nombre propio y la gestión del negocio le corresponde única y exclusivamente a él. No existe relación jurídica entre los terceros y los asociados.

4.1 Contabilidad Independiente

Como ya indicamos precedentemente, el artículo 65, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto a la Renta señala: "las sociedades irregulares...; comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes..."

La norma transcrita corresponde a la modificación introducida por la Ley 27034, ya que el texto original incluía en la relación a las asociaciones en participación, quienes resultaban convertidas en personas jurídicas y contribuyentes por mandato del artículo 14 de la Ley. Como quiera que ahora no se les menciona, resulta claro que no deben llevar contabilidad independiente ni son contribuyentes, pero falta establecer si el único sujeto del tributo es el asociante o si la renta generada debe atribuirse a los asociados.

4.2 Atribución de rentas

Según indicamos en el punto 2.1, el último párrafo del artículo 14 de la Ley señala que en los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante. En consecuencia, existiría la tentación de interpretar que el régimen de "transparencia" se mantiene respecto de las asociaciones en participación pues no se les obliga a llevar contabilidad propia, a pesar de ser en esencia contratos de colaboración empresarial.

Sin embargo, estimamos que ello no es así y, conforme a la Ley y al Reglamento, podría inferirse que el propósito del legislador era que se considere como contribuyente sólo al asociante, por las razones que expondremos más adelante, pero las patológicas consecuencias que se derivarían de tal hecho han llevado a SUNAT a dictar una resolución que permite atribuir resultados al asociado.

4.2.1 Exposición de Motivos

Al fundamentar el proyecto que dio lugar a la Ley 27034, los congresistas autores del texto, señalaron: "...carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente. Esta medida permitirá, además, dar un tratamiento similar al dispensado en las normas del IGV cuyo reglamento señala (artículo 4, numeral 3) que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto, excluyéndola del concepto "contratos asociativos".

Debe recordarse que el antiguo texto del último párrafo del artículo 14 de la Ley incluía a la asociación en participación entre las "entidades" que debían atribuir las rentas a sus integrantes. En el texto vigente tal mención expresa ha desaparecido, lo que parece confirmar que no existe régimen de "transparencia" para el caso de tales contratos, cumpliéndose así la finalidad propuesta expresamente por los autores del proyecto.

4.2.2 La atribución y la contabilidad

El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula el caso en que opera la atribución de rentas y señala que ella "se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente".

Obsérvese que, según el texto y transcrito, la atribución de renta sólo se ha previsto respecto de quienes estando, en principio, obligados a llevar contabilidad independiente solicitan no hacerlo y respecto a quienes por haber celebrado contratos por plazo menor de un año deben comunicar que no llevarán dicha contabilidad independiente.

La asociación en participación no está comprendida en ninguno de tales supuestos, de modo que no le alcanzan las regulaciones sobre la atribución de rentas.

El artículo 65 de la Ley señala que "tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar contabilidad en forma independiente, cada parte podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato... debiendo solicitar autorización a SUNAT...".

En la asociación en participación, por su propia naturaleza, el asociante es el único que puede llevar la contabilidad del negocio (aunque en cuentas separadas), ya que sólo él aparece frente a terceros, pero la norma glosada no alcanza a la asociación en participación pues, según se explicó, no se le considera "contrato asociativo" para fines del impuesto.

Por lo tanto, debería llegarse a la conclusión de que el propósito del legislador ha sido considerar al asociante como único contribuyente sin atribuir ganancias o pérdidas al asociado, cumpliéndose así el propósito expresado en el Congreso al fundamentar el proyecto. Este régimen generaba algunas paradojas, por lo que era posible anticipar que se dictarán normas aclaratorias, como en efecto ha ocurrido.

4.3 Asociante único contribuyente

Si las disposiciones aplicables no permitieran la "atribución" de rentas o pérdidas al asociado, ello significaría que todos los resultados del negocio deben ser declarados por el asociante. Este tema tiene especial importancia porque dicho asociante tendría que pagar el tributo por el íntegro de la utilidad generada, incluyendo la porción de la renta que según el contrato corresponda al asociado. Este último, por su parte, no estaría obligado a tributar por la utilidad que se distribuya en su favor, pues según el artículo 25 de la Ley no constituye renta gravable "los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades". Esta regulación tendría que obligar a las partes a precisar en el respectivo convenio que la utilidad del asociado debe calcularse sobre la suma que resulte después que el asociante pague el impuesto sobre el íntegro de la renta.

Obsérvese que con arreglo a este nuevo régimen tampoco se pueden atribuir pérdidas al asociado, de manera que si el negocio no obtiene resultados positivos las pérdidas sólo pueden ser compensadas por el asociante, pues según lo dicho, este es el único contribuyente.

4.4 Consecuencias del esquema legal

Lo expuesto para el caso del consorcio respecto de la depreciación de los activos afectados al contrato

también resultaría aplicable para la asociación en participación, ya que por no ser de propiedad del asociante, éste no puede depreciarlos para establecer la renta imponible pues los bienes continúan en los libros y registros del asociado. Sin embargo, la depreciación tampoco podría ser hecha por éste, en el entendido que no estarían destinados a la generación de renta bruta puesto que sólo percibiría renta inafecta, por mandato del artículo 25 de la Ley, de manera que para llegar a un conclusión diferente era necesario que mediante alguna forma de "transparencia" el asociado pudiera percibir renta gravable, porque de lo contrario se presentarían algunas situaciones que podrían calificarse como "curiosas", por decir lo menos.

Si el asociante "A" fuera el único sujeto pasivo del impuesto y celebrara un contrato de asociación en participación con "B" respecto de un negocio que genera una utilidad de S/. 1'000,000 y el mismo asociante "A" celebra un contrato distinto con el asociado "C", donde sufre una pérdida de S/.2'000,000, resulta evidente que el único contribuyente "A" (asociante) en ambos contratos, no tendría que pagar el impuesto pues habría sufrido una pérdida de S/.1'000,000.

Frente a tal esquema –que es sólo tributario– no puede olvidarse que según la Ley Mercantil el asociado tiene derecho a percibir las utilidades pactadas respecto del negocio que ha resultado exitoso, de tal manera que, a pesar de que el balance de "A" muestre una pérdida en el ejercicio ello no modifica en absoluto el derecho de "B" a exigir que "A" cumpla con entregarle las utilidades que le corresponda, según lo pactado. En este caso, no obstante que "A" no está obligado a pagar el Impuesto a la Renta por haber sufrido pérdidas, consideramos que debe distribuir a favor de "B" la parte pactada de la utilidad menos el 30% del impuesto que normalmente hubiera correspondido a tal utilidad. Dicho de otra manera, la circunstancia de que "A" haya sufrido pérdidas no puede servir como medio para que "B" no se vea afectado por el impacto que le hubiera correspondido por el pago del tributo, en caso hubiera tenido que pagarse éste. Nosotros estimamos que el monto equivalente al Impuesto a la Renta sobre los beneficios de "B" servirían para disminuir la pérdida de "A" y, consecuentemente, el monto por "arrastrar" para compensar con futuras utilidades.

Sin embargo, ni la Ley ni el Reglamento contienen regulación alguna sobre estos extremos, lo que resulta una sensible omisión que ha pretendido ser cubierta con la resolución de SUNAT que citamos más adelante.

Igualmente constituiría una paradoja la conclusión que el régimen descrito permite en caso de arrastre de pérdidas. En efecto, como se sabe, las pérdidas sufridas por un contribuyente pueden compensarse durante los cuatro ejercicios siguientes contados a partir del primero en que se obtenga utilidad y si, en el supuesto señalado, resulta que el asociante es el único contribuyente y existen –por ejemplo– tres asociados, las pérdidas sólo podrían ser compensados por el asociante con las utilidades que él obtenga en el futuro, pues no existe regulación que circunscriba este derecho sólo a las rentas generadas por el negocio materia del contrato.

Dicho de otra manera, ¿puede el asociante considerar como propias todas las pérdidas, a pesar de que ellas han sido sufridas en conjunto por varios otros sujetos (asociados) que ahora no tienen la condición de contribuyentes? ¿Los asociados sólo pueden considerar como pérdidas los aportes realizados para llevar a cabo el negocio que resultó improductivo? La respuesta parece ser negativa, pues la inversión no estaba destinada a producir renta gravada. Ni la ley ni el reglamento nos proporcionan alguna luz sobre estos extremos, lo que hacía suponer que tenían que dictarse nuevas disposiciones, como en efecto ha ocurrido, pero sin despejar todas las dudas y, aun más, creando nuevas dificultades respecto del rango necesario de la norma.

4.5 Participación de los trabajadores en las utilidades

Según el artículo 2 del Decreto Legislativo 892 los trabajadores participan en las utilidades mediante la distribución "de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos". El artículo 4 de la misma norma establece: "La participación en las utilidades a que se refiere el artículo 2 del presente Decreto, se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta".

De las disposiciones glosadas se desprende que el propósito del legislador ha sido que las utilidades se distribuyan tomado como referencia la renta imponible del ejercicio. Ahora bien, si se considerara que el asociante debe declarar el íntegro de la utilidad del negocio como propio ¿La participación de los trabajadores debe calcularse sobre esa renta, a pesar que a él sólo le corresponde una parte que, eventualmente, podría ser la más pequeña? Además, en ese supuesto ¿La participación corresponde exclusivamente a los trabajadores del asociante que es el único contribuyente? ¿Si trabajadores del asociado también laboran

en las operaciones materia del negocio, no les correspondería participar en la distribución de utilidades por no estar en las planillas del asociante?

Considerar al asociante como único contribuyente podría llevar a consecuencias absurdas, como hacer participar a los trabajadores del asociante sobre utilidades que no corresponden a éste y negar el derecho a los trabajadores del asociado porque su empleador "carece" de renta imponible. También sobre este extremo puede observarse vacíos y contradicciones por lo que reiteramos que lo deseable sería mantener el régimen de "transparencia fiscal" que resulta justo y sencillo de aplicar.

4.5 ¿Un nuevo régimen de relativa "transparencia"?

La sétima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo 194-99-EF que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señaló que el régimen de la Ley 27034 era aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para los contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Asimismo, puntualizó que en los contratos que hubieran atribuido sus ingresos a las partes para efectos de los pagos a cuenta, debía presentarse declaraciones rectificatorias, obligación que también alcanzaba a las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente y atribuido los ingresos durante el ejercicio 1999, agregando que:

"La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición".

Todo parecería indicar que la atribución de SUNAT estaba circunscrita a la expedición de reglas relativas al ejercicio 1999, en vista de la falta de precisión de las disposiciones que estuvieron vigentes, de modo que podría resultar cuestionable que se pretenda establecer un tratamiento definitivo basándose en tal autorización. En todo caso la norma comentada podría considerarse un anticipo de lo que será la regulación permanente.

En efecto, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT señala: "El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda".

Obsérvese que la disposición transcrita adopta un lineamiento que no aparece en forma expresa en la Ley ni el Reglamento. Si el asociado debe declarar su participación como renta de tercera categoría, debe entenderse que está obligado a pagar el impuesto por el monto que ella alcance. Sin embargo, no se trataría de un "ingreso" sino de una renta que debe incluir en su declaración, lo que tiene gran importancia porque ello significa que al no existir atribución de los ingresos el asociado no debe computarlos para efectuar sus pagos a cuenta, a diferencia de lo que ocurría en el régimen de plena transparencia fiscal.

La misma norma, analizada desde el lado del asociante, permite señalar que si éste debe deducir como gasto o costo la participación del asociado, es claro que para calcular los pagos mensuales a cuenta debe incluir la totalidad de los ingresos generados por el contrato (a pesar que sólo tributará sobre una parte de la utilidad), por lo cual terminará efectuando pagos a cuenta en exceso.

Situación contraria se presentaría en el asociado que al no tener que considerar parte alguna de los ingresos de la "entidad", no está obligado a calcular sobre ellos los pagos a cuenta, no obstante que al cierre del ejercicio tendrá que tributar sobre una parte de la utilidad que genere el contrato. En razón de este mecanismo sus pagos a cuenta serían diminutos y el pago de regularización sumamente importante.

En vista de las deficiencias anotadas, nosotros consideramos que lo deseable sería reestablecer el régimen de transparencia fiscal en cuya virtud, los ingresos mensuales son atribuidos al asociante y asociado en las proporciones acordadas, debiendo pagarse el impuesto por la porción de la utilidad que corresponda a cada uno.

Holiday Inn®

HOTEL & SUITES
MIRAFLORES - LIMA

Av. Benavides 300 esq. Colón, Miraflores Lima - Perú. Telf.: (511) 242-3200 Fax: (511) 242-3193.
E-mail: donquijote@terra.com.pe Web site: www.tsi.com.pe/holidayinn

UN ACERCAMIENTO AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

Jorge Luis Picón González*

En el presente artículo el autor realiza un exhaustivo análisis sobre uno de los temas que más dudas genera, tanto entre los tributaristas como entre los empresarios en general: el régimen tributario aplicable a los denominados contratos asociativos. Así, el autor comienza realizando una detallada descripción de los contratos que la legislación peruana considera como contratos asociativos, definiendo conceptos y señalando ciertos errores comunes en la utilización de dichos conceptos y en su aplicación práctica, para luego centrarse en la manera como la legislación tributaria trata a cada uno de estos contratos, siempre señalando los problemas que se van generando, y sugiriendo soluciones.

Aquéllos que hubieran seguido la evolución de las normas tributarias nacionales durante los últimos 4 años concordarán con nosotros al afirmar que las relativas a los contratos asociativos son algunas de las que han sufrido cambios más radicales. El presente trabajo no tiene por finalidad agotar el tratamiento tributario de las mencionadas formas contractuales, sino dar al lector algunas ideas que consideramos necesarias para conocerlo.

Antes de entrar al campo tributario, haremos una muy breve revisión de las normas que enmarcan estos contratos.

1. LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN LA NUEVA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

El Libro Quinto de la Ley General de Sociedades (LGS) introduce en la legislación nacional un género[1] bastante difundido en nuestra práctica comercial. El artículo 438 de la mencionada ley caracteriza al Contrato Asociativo como aquél que:

- Crea o regula relaciones de participación e integración[2] con un fin común para las partes intervinientes;
- No dan lugar a una personas jurídica[3];
- Su objeto es un negocio(s) o empresa(s) determinada(s), lo que significa que el objeto puede ir

---

* Magíster en Administración – ESAN. Abogado - Universidad de Lima.

1 Con esto no queremos decir que no se habían regulado contratos asociativos en nuestra legislación, es claro que la normatividad sobre la asociación en participación y el contrato de riesgo compartido de la legislación minera tienen larga data; sin embargo, sí es una novedad la introducción del género contratos asociativos en la legislación mercantil (en la tributaria, ya había sido regulado).

2 Con estos términos si bien está haciendo referencia a las dos especies tipificadas en dicha ley, que veremos a continuación, no limita su alcance a ellos.

3 Sobre el particular es conveniente decir que si bien nuestra ley no señala la posibilidad de la creación de una persona jurídica, tanto la doctrina como la práctica reconocen que para instrumentalizar la relación creada por un contrato como el joint venture es posible crear una persona jurídica, para lo cual tienen que celebrar un contrato de sociedad.

desde un negocio tan específico como la construcción de un edificio, extenderse a todo un tipo de negocios (por ejemplo, licitaciones para realizar operaciones en la selva) o generalizar a la totalidad de la empresa de uno o varios intervinientes.

A continuación veremos el tratamiento comercial, de los dos tipos de contratos tipificados en la LGS que consideramos relevante para el desarrollo del tema tributario, junto con algunos apuntes sobre esta segunda materia.

2. LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Se trata de un contrato mediante el cual un empresario, denominado asociante, obtiene contribuciones o aportes provenientes de un sujeto[4] denominado asociado, a cambio de darle una participación en el resultado o en las utilidades de uno o varios de sus negocios o empresas.

Hay características que valen la pena destacar para los efectos del presente artículo:

- Es un contrato de prestaciones recíprocas.
- El asociante actúa en nombre propio.
- Le corresponde exclusivamente a éste la gestión del negocio o empresa participada[5].
- No existe relación entre los terceros y el asociado.
- Es un contrato a plazo determinado o determinable (por la duración del negocio participado).

Con esta brevísima introducción pasemos a continuación a ver cuál es el tratamiento tributario del contrato de la Asociación en Participación. En principio es necesario recordar que las normas del Impuesto General a las Ventas (IGV) y del Impuesto a la Renta (IR) anteriores a las vigentes consideraban expresamente a la Asociación en Participación como un sujeto del Impuesto[6], en el caso del IGV, y como un sujeto que determinaba un resultado distinto al sus partes y luego se lo atribuía a ellas[7], en el caso del IR.

Consideramos que la evolución que ha tenido el legislador en este sentido es acertada, atendiendo a que la Asociación en Participación es un contrato de prestaciones recíprocas y no uno plurilateral (que veremos más adelante), y que las normas comerciales han sido muy claras al indicar que para efectos de terceros (incluyendo al Fisco) el negocio o empresa es del Asociante, no justificándose la atribución de capacidad jurídico tributaria a este contrato ni la obligación de que el contrato lleve una contabilidad independiente de la del Asociante.

Actualmente, tanto la Ley del IGV como la del IR han omitido toda mención al tratamiento de este contrato, bajo el entendido, desde nuestro punto vista, que no estamos ante un sujeto de ninguno de estos Impuestos ni de obligaciones especiales como la de llevar contabilidad independiente. Teniendo en cuenta esto, y lo señalado en la Ley General de Sociedades, diremos en términos muy simples que para efecto del IGV y del IR todas las operaciones, ingresos y gastos corresponden al Asociante.

2.1. Las contribuciones del Asociado.

En principio, el valor de la contribución debe ser tratado tributariamente como el aporte a una sociedad, lo que significa, entre otras cosas, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante Ley del IR), debiendo aplicarse a esta operación el valor de mercado.

2.2. El negocio o empresa participada.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT[8], el total de las operaciones realizadas con motivo del (de los) negocio(s) participado(s) serán facturadas por el Asociante, quien considerará los ingresos de dichas operaciones como propios, correspondiendo a éste el total de las deducciones correspondientes a los costos o gastos en que se incurra con motivo del negocio o empresa materia del contrato. Cabe indicar que si bien ésta es una norma aplicable a la Declaración Jurada Anual del ejercicio 1999, la instrucción contiene un carácter conceptual genérico, que salvo norma que diga lo contrario, podría aplicarse para los ejercicios siguientes.

Esto significa que tanto para efecto de la determinación de la renta neta, como para el cálculo de los pagos a cuenta, el Asociante tomará como propios los ingresos y gastos generados por el(los) negocio(s) participado(s).

---

4 Es un sujeto que puede o no ser un empresario.

5 Al respecto, debe indicarse que la NIC 31 al momento de definir asociación en participación, incurre en una confusión al señalar que supone la realización de una actividad económica para un control mancomunado.

6 Lo que ocurrió hasta antes del Decreto Legislativo 821, de abril de 1996.

7 Hasta antes de la Ley 27034, de diciembre de 1998.

8 Publicada el 21 de marzo de 2000.

2.3. La participación del Asociado.

Dada la naturaleza de este tipo de contrato, existen determinadas preguntas que deben realizarse en relación a la participación del Asociado, las cuales intentaremos responder a continuación:

2.3.1. El cálculo del resultado del negocio o empresa, sobre el cual se va a determinar la participación ¿se realiza antes o después de la determinación del Impuesto a la Renta?

Sobre el particular, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT toma una posición indicando tácitamente que el resultado sobre el que se participa se calcula antes de Impuestos, siendo por lo tanto deducible para el Asociante el pago que realiza al Asociado, en el entendido que se está ante una contraprestación por la contribución hecha por este último.

Cabe indicar que la posición adoptada por la Administración Tributaria parece ser la más práctica, en atención a que la determinación del Impuesto a la Renta en cabeza del Asociante toma en cuenta aspectos que distorsionarían sensiblemente el resultado a ser participado cuando éste sea respecto a uno o varios negocios y no de toda la empresa[9], como serían los resultados de otros negocios, las pérdidas arrastrables, saldos a favor, entre otros.

2.3.2. ¿Cuál es la naturaleza de la renta del asociado?

A diferencia del Consorcio, en el que estamos ante un contrato por naturaleza entre empresas, la Asociación en Participación permite que la figura del Asociado sea realizada por una persona natural sin negocio, lo cual nos lleva a la interrogante sobre si la naturaleza de la renta del Asociado debe fijarse por la actividad de la que está participando (es decir si es tercera) o por el tipo de contribución que realiza[10].

Sobre el particular, la anteriormente mencionada Resolución 042-2000/SUNAT, en su artículo 6 señala que la participación del asociado en todos los casos va a constituir renta de tercera categoría. Esto quiere decir que el Asociado estará obligado a inscribirse en el RUC y a llevar los libros y registros que le corresponda según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del IR. También estará obligado a realizar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por el mes en que se devengue la participación[11].

2.4. Denominación del contrato.

Es del caso indicar que en la práctica contractual nacional se puede ver que existe una gran confusión respecto al ámbito de aplicación de este contrato, en atención a que en algunos sectores se suele denominar como Contrato de Asociación en Participación, a contratos con características como control conjunto (inclusive forman Comités Administrativos con representantes de ambas empresas), dedicados a obras comunes, con reparto de gastos, entre otras características que nos ponen evidentemente ante un consorcio, o en todo caso ante lo que las normas tributarias denominan actualmente Contrato de Colaboración Empresarial.

Esta confusión toma un matiz muy importante cuando nos damos cuenta de las diferencias impositivas de cada figura.

3. EL CONSORCIO EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

De conformidad con lo regulado en el artículo 445 de la LGS, el Consorcio es un contrato mediante el cual dos o más personas (empresarios) se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico.

Hay características que vale la pena destacar para los efectos del presente artículo:

- Es un contrato plurilateral[12].
- Los consorciados participan en forma activa y directa en los negocios o empresas materia del contrato.
- Cada consorciado debe coordinar su respectiva actividad con las de los demás[13].

---

[9] Recordemos que cuando hablamos de "empresa" nos referimos a toda la actividad económica realiazada por el Asociante.

[10] De acuerdo al artículo 439 de la LGS, las partes de los contratos asociativos están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato, remitiéndose supletoriamente a las normas sobre aportes de la misma Ley.

[11] Sobre el particular, si bien esto podría ser manejado por las empresas participantes, podría generarse un problema ante la dificultad de tener una utilidad determinada antes del vencimiento del período tributario en diciembre.

[12] Se considera contrato plurilateral al que tiene originaria o potencialmente más de dos centros de intereses diferenciados, sin que exista reciprocidad o interdependencia entre todas las prestaciones nacidas del contrato.

[13] En los contratos de *Joint Venture* se configura una relación de funcionalidad necesaria, entre el aporte de los contrayentes y objeto del contrato, por valuarse en relación a los criterios de repartición de las respectivas competencias entre los *co-venturers* para la ejecución de la prestación en la cual ellos participan. Asumen así escaso relieve los aportes financieros, y son de importancia preeminente los aportes tecnológicos, gerenciales u organizativos en cuanto son directamente funcionales a la persecución del objeto del contrato.

- Los bienes que se asignen al contrato siguen siendo propiedad de cada consorciado.
- La responsabilidad de los consorciados respecto de las deudas del consorcio será solidaria entre los miembros, sólo si así se pacta[14].

3.1. Diferencias relevantes con la Asociación en Participación.

A efecto de aclarar las diferencias impositivas entre la Asociación en Participación y el Consorcio (que desde nuestro punto de vista incluye la figura contractual denominada *Joint Venture*), mencionaremos dos diferencias respecto a estos tipos de contratos que nos parecen relevantes[15]:

a. En la Asociación en Participación una de las partes, el Asociante, comparte los resultados de su empresa con la otra parte, el Asociado, a cambio de los aportes de este último, quien se mantiene oculto en cuanto a la gestión de la empresa o negocio, de la cual ni siquiera es responsable ante terceros. Este es un contrato de prestación recíprocas. En el Consorcio, en cambio, (incluido el *Joint Venture*), las partes no intercambian recursos, sino que los unen para un negocio del cual son responsables en cuanto las operaciones importen directamente al objeto del negocio, manteniendo cada uno la propiedad de sus aportes y generando una copropiedad de los bienes que se adquieren. Se trata pues, de un contrato plurilateral.

b. En la Asociación en Participación se cumple el propósito de la misma mediante la actividad del Asociante. En el *Joint Venture* los partícipes mantienen un control conjunto de la operación o negocio común[16].

3.2. Tipos de Consorcios.

Existen muchas clasificaciones de *Joint Ventures* que resultarían aplicables a estos contratos, sin embargo, hemos preferido reseñar únicamente dos de ellas, que sin agotar las modalidades que se utilizan en el mercado nacional, consideramos que son muy utilizadas:

3.2.1. Contratos de Operación Conjunta[17].

Existe una variedad de situaciones por las que dos o más personas se organizan para una "empresa común" de modo tal que sea una de ellas quien realice la gestión, permaneciendo las demás como suministradores de capital aunque con participación (voz y voto) en las decisiones principales.

a. La Figura del Operador

En los contratos de operación conjunta se designa a uno de los partícipes como "operador", y éste realizará la tarea con sus propios equipos y personal. Para todos los efectos, el operador actuará en nombre propio.

b. La Estructura del Negocio

La gestión del operador está generalmente sujeta a un "presupuesto anual" que se basa en un "programa de trabajos". Este presupuesto anual constituye el límite de lo que el operador puede gastar durante el período o el límite de las contribuciones que puede requerir de los "no-operadores". Existen diversos mecanismos para aliviar la rigidez de esta restricción[18].

Por lo común se organiza un denominado "comité operativo", integrado por representantes de las partes, cuya principal función es aprobar el presupuesto anual y tomar otras decisiones de manera colegiada. Cada parte tiene un derecho a voto que suele ser igual al porcentaje de participación en el proyecto.

No todas las decisiones son delegadas al operador y al comité operativo. Las de máxima importancia son "reservadas por las partes", es decir, ninguna de ellas se verá obligada por una decisión de las demás, ya que su propio representante ante el comité operativo no tiene capacidad para comprometerla.

El operador atiende a los gastos únicamente con las sumas que todas las partes, a su requerimiento (*cash calls*), anticipan para ese fin.

---

[14] Entendemos que se presumiría una responsabilidad mancomunada basada en la participación de cada parte.
[15] No son las únicas, pero son las que nos importan para efecto del desarrollo impositivo de ambas figuras.
[16] Tener en cuenta a efecto de aplicar la NIC 31.
[17] Cabe aclarar que son mucho más complejos que la reseña que hacemos, y existen variedades, pero el objetivo de mencionarlos es sólo introductorio.
[18] Sin embargo, hay situaciones en las que la elaboración de un presupuesto anual no resulta práctica, como ocurre en un proyecto en que las decisiones sobre las próximas tareas deben revisarse continuamente. Cuando esto ocurre, la habilitación del operador para que incurra en gastos es dada mediante un documento conocido por su denominación inglesa *"Authority for Expenditures"*. Pueden combinarse ambos procedimientos.

3.2.2. Consorcios de Construcción[19]

Existe una tendencia fácilmente comprensible a contratar la ejecución de grandes obras como "paquete" (entrega "llave en mano"). De este modo, en los "consorcios de construcción" los partícipes se unen para la complementación de sus respectivas especialidades: movimiento de tierra, trabajos viales, obras civiles, diseño, suministro de tecnología, etc.

En esta figura no hay un operador con las mismas funciones que en el Contrato de Operación Conjunta, sin embargo, ciertas funciones son asumidas por alguno de los partícipes bajo otra denominación - *"leader"*, *"chef de file"*, "coordinador" -, el cual actúa como portavoz del grupo y a veces toma a su cargo la facturación y quizá también la cobranza del precio por la ejecución de la obra, pero básicamente asume tareas administrativas, contables y de tipo similar para el grupo.

Cabe indicar que cuando las prestaciones son "en especie", resulta inútil hablar de "porcentaje de participación en los gastos", salvo cuando se trate de los gastos comunes como los administrativos.

Este tipo de contrato puede ser agrupado en categorías diferentes, dependiendo de si:

a. La utilidad es realizada por cada partícipe de manera separada.
b. La utilidad es realizada por el grupo como conjunto, la cual es luego distribuida entre los participantes.

a. No hay utilidad común

Cada uno de los partícipes indica a los demás el precio que espera recibir por las prestaciones que toma a su cargo o las bases para determinarlo, precio que incluye la utilidad que espera obtener. El precio total de la obra será la suma de los valores cotizados por los integrantes del Consorcio, más una cantidad para atender los gastos de gestión y administrativos, incluida la retribución del "coordinador".

b. Cotización "al costo"

Cuando las partes se comprometen a efectuar los trabajos al costo, el precio a cotizar por el grupo será la suma de los costos pronosticados, más los gastos comunes (administrativos y utilidad del coordinador) y la utilidad esperada.

En este caso, pagados los costos, las cantidades remanentes son distribuidas de acuerdo con algún criterio predeterminado, generalmente proporcional a la parte de la facturación atribuible a los trabajos realizados por cada parte.

4. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CONSORCIO

4.1 Cuestión Terminológica

Las normas del IGV y del IR regulan de igual manera a cuatro figuras contractuales que vale la pena recordar, a saber: Comunidad de Bienes, *Joint Ventures*, Consorcios y demás contratos de colaboración empresarial.

Respecto a la comunidad de bienes, dada la controversia planteada por un sector de la doctrina nacional, considero conveniente señalar lo siguiente:

a. La comunidad de bienes se convierte en una persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, únicamente cuando lleva contabilidad independiente de sus partes integrantes, para lo cual nos remitimos al tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que la comunidad de bienes "perceptora de rentas de tercera categoría" deberá llevar contabilidad independiente.

La pregunta es ¿cuándo una comunidad de bienes recibe rentas de tercera categoría? Para responder a esta pregunta debemos remitirnos al artículo 28, el cual señala las actividades (empresariales) que se consideran rentas de tercera categoría, no siendo de aplicación el inciso e) de dicho artículo[20].

Es decir, la ley sólo convierte a una comunidad de bienes en una persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, cuando aquélla genera rentas de tercera categoría, por la naturaleza de las actividades que realiza[21].

---

[19] Denominación utilizada por Sergio Le Pera.

[20] Recordemos que a diferencia de los demás incisos que señalan actividades consideradas como generadoras de rentas de tercera categoría, éste hace mención a un tipo de sujeto, la persona jurídica. Es por esta razón que este artículo resultaría inaplicable, en atención a que antes de saber si la comunidad de bienes genera rentas de tercera categoría no existe la obligación de llevar contabilidad independiente, y por lo tanto, tampoco de ser considerada persona jurídica.

[21] Desde mi punto de vista, estamos ante un concepto similar aunque comprensivo de lo que se conoce en el derecho anglosajón como *partnership*, es decir, dos o más personas que llevan un negocio en común con la visión de obtener ganancias y compartir los beneficios.

b. La comunidad de bienes que no lleva contabilidad independiente atribuye sus rentas (ver punto 4.2) manteniendo la categoría de las mismas.

En lo referente al *Joint Venture*, consideramos que es una definición incluida en la actual definición de consorcio de la LGS, la cual ya hemos desarrollado.

Finalmente, cabe indicar que el numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV define Contratos de Colaboración Empresarial como los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes son destinadas a la realización de un negocio o empresa común, excluyendo a la asociación en participación. Desde nuestro punto de vista, este término está haciendo referencia al género de los contratos plurilaterales.

4.2 Contabilidad del contrato

La razón de tratar primero este tema es que la obligación de llevar o no la contabilidad del contrato de manera independiente a la de las partes "determinará" el tratamiento del contrato.

Sobre el particular, el artículo 65 de la Ley del IR dispone que los consorcios[22], como regla general, deberán llevar una contabilidad independiente de la de sus partes contratantes. Esta contabilidad independiente, entre otros aspectos, supone claramente que será el contrato y no alguna de las partes quien facturará por las operaciones del negocio común, y por lo tanto, los comprobantes de pago por sus gastos deberán estar a su nombre.

Esta norma establece dos excepciones a la regla indicada:

1. Cuando por la modalidad de la operación no fuese posible llevar contabilidad independiente, se solicitará a la SUNAT, quien autorizará o denegará la solicitud en 15 días[23]. Al respecto, consideramos que el sentido de esta norma está referido a lo siguiente:

   1.1 Que una norma legal expresamente haya establecido que cada parte contabilizará sus propias operaciones, como ocurre en el caso de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (Ley 26221), la que en su artículo 16 señala que en estos casos la responsabilidad tributaria y contable es individual frente al Estado Peruano.

   1.2 Que llevar una contabilidad independiente de las partes no vaya con la naturaleza de las operaciones. Este es el caso de la modalidad contractual desarrollada en el ítem a. del punto 3.2.2. del presente documento, en la cual no hay una utilidad común que determinar.

   Esta posición, referida a cuándo puede solicitarse no llevar una contabilidad independiente, se ve reforzada con el texto del artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que hace referencia a los contratos que "hayan acordado llevar contabilidad independiente". Si bien resulta claro que una norma reglamentaria no puede contravenir lo dispuesto en la reglamentada, y hacer optativa la contabilidad independiente, al parecer esta norma pudo haber captado parte del verdadero contenido de lo dispuesto en la ley.

2. Cuando se trate de contratos con plazo de vencimiento menor a un año, debiendo comunicarlo a la SUNAT dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración del contrato. Este es un supuesto objetivo, por lo que su aplicación no supone mayor dificultad.

En ambos casos, se establece que cada parte podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato (esta diferencia, desde nuestro punto de vista, tiene una implicancia que trataremos en la parte en la que se desarrolla la aplicación del Impuesto a la Renta).

Cabe indicar que el artículo 161 del Reglamento de la Ley General de Minería, establece que, sin excepción, los contratos de riesgo compartido celebrados al amparo de dicha ley deben llevar contabilidad independiente; por lo que no resultará de aplicación a los contratos de riesgo compartido (*Joint Ventures*) mineros, las excepciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

4.3 Capacidad Jurídico Tributaria de los Consorcios con contabilidad independiente a la de sus partes.

Tanto la Ley del IGV como la del IR otorgan capacidad jurídico tributaria a los Consorcios que llevan conta-

[22] El tratamiento otorgado a los consorcios es aplicable también a las comunidades de bienes, *joint ventures* y demás contratos de colaboración empresarial.

[23] Ver Procedimientos del TUPA de la SUNAT. Se entiende que los 15 días son hábiles, de acuerdo a la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. En caso la Administración no reponda funcionará el silencio administrativo positivo.

bilidad independiente a la de sus partes contratantes. Veamos cuáles son las consecuencias de ello.

4.3.1 Algunas implicancias generales

a. Responsabilidad

Según la LGS, la responsabilidad de las partes por las deudas del consorcio es mancomunada entre sí y limitada respecto de las deudas del Consorcio, salvo que pacten que responderán solidariamente por el total[24]. Sobre el particular, es necesario indicar que el Fisco, dado el interés público que lo sustenta, nunca podrá tener menor derecho que cualquier tercero.

Dicho esto, veamos algunas normas del Texto Único del Código Tributario sobre responsabilidad solidaria:

- "Los socios que reciban bienes por la liquidación de entes colectivos de los que han formado parte son responsables solidarios de éstos, hasta el límite del valor de los bienes que reciban" (numeral 2 del artículo 17).

Es decir, las partes contratantes responderán solidariamente por las deudas tributarias del Consorcio liquidado pero hasta el límite de lo que reciban de éstas. De acuerdo a lo dispuesto en la norma, esta responsabilidad estará limitada al retorno de los aportes realizados inicialmente por la misma parte (que pueden haber sido en servicios, uso o usufructo de bienes, canales de comercialización, mano de obra o algún otro aporte que al momento de liquidar a la entidad colectiva no implique la recepción de bien alguno) y al reparto del resultado del negocio u obra en común (que puede ser pérdida). En los casos en que esta norma genere en la parte una responsabilidad solidaria de menor cuantía que la señalada por la LGS, consideramos que la Administración Tributaria debería tomar esta última norma.

- Las personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias están solidariamente obligadas (artículo 19).

Algunos autores nacionales consideran que dicho texto es terminante, y afirman que cuando la hipótesis de la norma tributaria se verifique tomando como sujeto pasivo al Consorcio, el Fisco podrá cobrar el íntegro de la deuda tributaria a cualquiera de sus partes contratantes, independientemente de la proporción que les corresponda.

Sin embargo, contra esta posición se ha argumentado que justamente cuando el ente colectivo es el contribuyente, el hecho imponible no se verifica en las personas que lo conforman, no siendo aplicable la norma indicada[25]. Dicha posición se vería reforzada en el hecho que el citado inciso 2 del artículo 17 expresamente delimita la responsabilidad de las partes contratantes a lo que reciban del ente colectivo. En todo caso, se sostiene que este artículo será de aplicación en los casos en que el ente colectivo no tenga la calidad de deudor tributario. Por nuestra parte, nos limitamos a plantear el tema.

b. ¿Qué pasa con los otros tributos?

Resulta claro que los Consorcios puede tener capacidad jurídica tributaria[26][27]. Sin embargo, por el hecho de que leyes, como la del IGV y la del IR, se la reconozcan, no puede concluirse que dicha capacidad se extenderá al ámbito de aplicación de otros tributos. Desde nuestro punto de vista, los Consorcios serán sujetos de un determinado tributo únicamente cuando:

- La norma de creación del tributo, o alguna otra con rango adecuado, reconozca expresamente a estos sujetos esta capacidad.

- La norma de creación del tributo considere como sujetos pasivos a todos aquéllos que tengan genéricamente una calidad que no requiere ser cumplida por un sujeto con personalidad jurídica como, de acuerdo a algunos entendidos en la materia, es el caso de la figura del empleador.

4.3.2 Contribuciones al Contrato

Éste, desde nuestro punto de vista, debe ser el punto más incoherente entre la legislación del IR y del IGV en lo que respecta a estos contrato. Como se ha

[24] Es decir si A y B hacen el consorcio CAB, y éste tiene una deuda de 100; A responderá por 50 y B por 50, salvo que pacten que cada uno se responsabilizaría ante terceros por los 100.

[25] Es un buen caso para un estudioso de la Autonomía del Derecho Tributario y su influencia en la interpretación de las normas tributarias.

[26] Es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea. (VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ediciones Depalma. 5a. edición. Buenos Aires.)

[27] El artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que tienen capacidad tributaria las comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

comentado, las contribuciones de cada parte contractual pueden ser de muy diversa índole[28].

a. IGV

El inciso a) del punto 10.1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV[29] señala respecto a estas contribuciones que su base imponible será el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.

Sobre el particular, parece claro el razonamiento del legislador en el entendido que al ser una figura contractual que no se quiere desincentivar por el hecho de convertirlo en un sujeto del Impuesto, permite que la base imponible se adapte a la valoración que den las partes a sus contribuciones, poniendo como límite inferior el valor en libros o costo, según sea el caso, tomando en cuenta, suponemos, la modalidad contractual señalada en el ítem b. del punto 3.2.2 del presente artículo (contribuciones al costo). Cabe hacerse la pregunta ¿es necesario un límite superior para la valoración de estas contribuciones? En principio, consideramos que no, en atención a que de detectarse un perjuicio fiscal por una sobrevaluación del bien, resultarían de aplicación las normas para valores no fehacientes (artículo 42 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV).

b. Impuesto a la Renta

Por su parte, por una cuestión de aparente coherencia con el IGV, la Ley del IR convierte a estos sujetos en contribuyente del IR a partir del ejercicio 1999. Adicionalmente, el Decreto Supremo 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, que modifica el Reglamento del IR, en su artículo 13 señala que para efectos del IR se considerará que el Consorcio está vinculado con cada parte contratante (lo que parece totalmente correcto).

Sin embargo, la conjunción de dichas normas con el artículo 32 de la Ley del IR, nos llevan a afirmar que para efectos de dicho impuesto, los aportes deberán ser valorizados según el valor que se le daría a dicha transacción en una operación con un tercero no vinculado, en condiciones iguales o similares. Debe dejarse claro que la aplicación de este valor de mercado necesariamente supone un "margen"[30], es decir, que el monto que servirá de base imponible necesariamente debe ser mayor al costo.

De acuerdo a lo indicado, resulta conveniente concordar estas normas a efectos de dar una única valoración para efecto de estos dos impuestos.

4.3.3 Relaciones entre el Consorcio y sus partes

A pesar que las partes podrían restringir su relación con el Consorcio a lo que son sus aportes, nuestra práctica comercial es más complicada que eso, y el Consorcio, en su calidad de sujeto distinto del impuesto, muchas veces "subcontrata" a una de las partes o a todas ellas. Las operaciones entre el Consorcio y sus partes deberán ser valorizadas al valor de mercado que establece el artículo 32 de la Ley del IR, tal como indicamos en el punto anterior, no habiendo ninguna disposición en contrario en las normas del IGV.

4.3.4 Transferencia de bienes producidos por el Consorcio

Alguna de las clasificaciones de los Consorcios los distinguen por su objeto entre aquéllos que están hechos para contratar conjuntamente con un tercero (por ejemplo para presentarse a una licitación), y aquéllos que unen a las partes para producir o extraer bienes (recursos naturales por ejemplo) y repartirlos entre ellas al final de contrato.

Respecto del segundo supuesto, las normas del IGV[31] señalan que los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos está gravada con dicho Impuesto, siendo la base imponible su valor al costo. Como se puede apreciar, a diferencia de lo que ocurre en las contribuciones, en las que se deja la valoración a las partes, y la norma se limita a poner un límite inferior del cual dicho valor no podrá bajar, esta norma señala directamente cuál es la base imponible, la cual obliga a determinar el costo del producto producido conjuntamente[32].

Cabe señalar que en esta transferencia también existe la distorsión del tratamiento del IR, por los motivos y en los términos antes expuestos.

---

[28] Dinero (*cash calls*), bienes tangibles (maquinaria y equipo) e intangibles (know how), industria (servicios, comercialización), etc.

[29] Modificado por el Decreto Supremo 136-96-EF, publicado el 31.12.96

[30] Existen diversos métodos de valoración de este margen, los cuales no se desarrollarán en el presente trabajo, sin perjuicio de hacerlo más adelante.

[31] Inciso c) del punto 10.1 del artículo 5 del Reglamento del IGV.

[32] Este tipo de Consorcios suelen ser de gran magnitud, por lo que en el común de los casos estarán obligados a llevar contabilidad de costos de acuerdo al artículo 35 del Reglamento de la Ley del IR.

4.3.5 Transferencia de bienes adquiridos por el Consorcio

Respecto a la transferencia de los bienes adquiridos por el Consorcio, serán de aplicación las reglas y comentarios realizados para los bienes producidos por el Consorcio.

4.3.6 Saldos remanentes

En su calidad de sujeto distinto de ambos impuestos, en caso que al final de contrato existiera pérdida arrastrable o un saldo a favor remanente, éste no podrá ser transferido a las partes del contrato, tal como ocurre con una persona jurídica cualquiera.

4.4 Los Consorcios sin Contabilidad Independiente a la de sus partes contratantes

Tal como indicáramos en el punto 4.2, en los casos en los que la ley no exige llevar una contabilidad independiente de las partes contratantes, cada parte podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato.

Las leyes del IGV y del IR no otorgan la calidad de sujeto del impuesto a los contratos que no llevan contabilidad independiente de las partes contratantes, lo que supone principalmente que no hay una determinación del Impuesto por separado, y que, por lo tanto, no resultan de aplicación a la deuda generada por el Consorcio, las pérdidas y el crédito fiscal de las partes.

4.4.1 Responsabilidad

De acuerdo al artículo 19 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las partes contratantes tendrán responsabilidad solidaria por la totalidad de la deuda tributaria generada por las operaciones conjuntas del contrato. Cabe indicar que esta regla no se aplica a los contratos celebrados de acuerdo a la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

4.4.2 Contribuciones al Contrato

Contribución de bienes

De acuerdo al artículo 446 de la LGS los bienes que la partes afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstas. Es decir, la afectación de bienes no puede ser considerada como una venta que genere ingresos gravados con el IR o el IGV.

Contribución en industria, servicios o actividades

Consideramos que aun en las prestaciones en industria, servicios o actividades, cuando cada parte contabilice sus ingresos y gastos, no existe ninguna duda de que estas prestaciones no están gravadas ni con el IR ni con el IGV. En este sentido, el inciso n) del artículo 2 de la Ley del IGV, así como el punto 11.2 del artículo 2 del Reglamento de dicha Ley, señalan que no estarán gravadas con el IGV las "asignaciones" (léase contribuciones) de recursos, bienes, servicios o contratos de construcción[33] que figuren como obligación expresa para la realización del objeto del contrato de colaboración empresarial. En este caso, consideramos que no resulta necesaria una norma similar en la Ley del IR, en atención a que no existe traslado alguno a la otra parte, por lo que se entiende que la prestación, en su momento, sería facturada al tercero con quien el Consorcio contrata, o en caso el objeto sea la obtención o producción conjunta de bienes, el ingreso se generará cuando se realice la venta correspondiente[34].

El problema podría generarse en la situación en que una de las partes contabilice las operaciones del Consorcio y facture a un tercero el total de las operaciones de éste[35], en atención a que se concentraría en ella el total del ingreso gravable (IR) así como del débito fiscal (IGV) que corresponde al Consorcio, el mismo que debe poder ser distribuido a las otras partes, en la porción que les corresponde. En estos casos, consideramos que bastaría con una simple "refacturación[36]" de la parte que presta la industria a la parte que factura el total.

4.4.3 Atribución de Resultados

Antes de entrar al texto de la norma del IR, es necesario plantear una premisa que el lector debe tener muy clara: sólo puede haber atribución de resultado cuando existe una utilidad (resultado) común, que como hemos dicho no se presenta necesariamente en todos los Consorcios. Esta afirmación se fundamenta en que resultaría imposible distribuir o atribuir algo que no existe.

---

[33] Entendamos actividad de construcción.

[34] Ya sea del mismo bien, o de aquél que se obtiene del proceso productivo del cual se hace partícipe el bien adquirido.

[35] Queremos hacer hincapié en el hecho de que estamos en el supuesto que el objeto del Consorcio es la prestación de un servicio o realización de una actividad a un tercero, no la producción común.

[36] Es decir, que una parte emita un comprobante de pago a la parte que ha contabilizado y facturado al tercero, lo cual muchas veces se hace bajo el título de una "subcontrata".

Bajo esta premisa señalaremos que el último párrafo del artículo 14 de la Ley del IR establece que los Consorcios que no lleven contabilidad independiente a la de sus partes atribuirán las rentas que generen a las personas naturales o jurídicas que los integran o que sean parte contratante.

De acuerdo a lo indicado, consideramos que esta norma se está refiriendo exclusivamente a los Consorcios en los que una de las partes lleva la contabilidad del contrato, no así a la situación en que cada una de las partes contabiliza y factura sus propias operaciones, en la cual no existe resultado que atribuir.

4.4.4 Transferencia de bienes producidos por el Consorcio

Desde nuestro punto de vista, los bienes producidos en conjunto para luego ser entregados a cada una de las partes del contrato, cuando el Consorcio no tiene capacidad jurídico tributaria (es decir, no lleva contabilidad independiente a la de sus partes contratantes), deben ser considerados como producidos por cada una de las partes en la porción que les corresponde.

Consideramos que éste es el fundamento del inciso m) del artículo 2 de la Ley del IGV que establece la inafectación de la adjudicación de los bienes producidos u obtenidos en la ejecución del contrato que tiene como finalidad dicha producción.

Al respecto debemos señalar que no debe confundirse el supuesto establecido en este inciso con ningún contrato de prestaciones recíprocas[37], como puede ser uno mediante el cual un sujeto entrega un terreno para la construcción de un edificio, a cambio de un departamento (esto es una permuta).

4.4.5 Transferencia de bienes adquiridos por el Consorcio

De acuerdo al artículo 446 de la LGS la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad; sin embargo, en la práctica se emite una factura a nombre de una de las partes. Ante esto, las normas tributarias permiten la transferencia de las porciones alícuotas a cada parte contratante mediante una operación no gravada[38], que permite transferir tanto el costo o gasto para efecto del IR[39] como el crédito fiscal que le corresponde a la parte para efecto del IGV[40].

Cabe indicar que el procedimiento para esta operación está regulado en la Resolución de Superintendencia 022-9/SUNAT, publicada el 11.02.98. Asimismo, cabe mencionar, que si se toma en cuenta la naturaleza de la contribución, consideramos que se podría estar ante rentas de primera, segunda, tercera o cuarta categoría.

Los contratos plurilaterales suelen presentar una o más de las siguientes notas características: finalidad común, organización administrativa patrimonial de cierta complejidad y duración, y apertura al ingreso de terceros sin que esto desnaturalice la figura.

Los contratos de colaboración cuya causa objetiva sea la realización de un fin común y la satisfacción de intereses más generales, usualmente son celebrados como plurilaterales.

El artículo 1420 del Código Civil Italiano dispone que los contratos plurilaterales son aquéllos en los cuales se contrata con más de dos partes, y la prestación de cada uno está orientada al logro de una finalidad común.

Sin embargo, en determinadas modalidades, toman especial importancia los recursos financieros, a través de los llamados *cash calls*, los que forman un capital que será gastado, de acuerdo al presupuesto pactado por las partes.

[37] Tal como lo señala en numeral 11.1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.
[38] Inciso o) del artículo 2 de la Ley del IGV y numeral 11.3 del artículo 2, y numeral 10.2 del artículo del Reglamento.
[39] Artículo 1 del Decreto Supremo 057-96-EF.
[40] Últimos párrafos del artículo 19 de la Ley del IGV y numeral 9 del artículo 6 del Reglamento.

RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN DE ACTIVOS

Alex Córdova Arce *

El fideicomiso de titulación de activos es uno de los mecanismos no tradicionales de financiación que ha alcanzado más auge en el mundo empresarial de nuestros días.

Se trata, sin embargo, de una figura poco convencional en nuestro sistema jurídico. Y es que el fideicomiso mismo, esto es, el género del fideicomiso, es un instituto extrapolado del derecho anglosajón y que, por ello mismo, presenta rasgos distintivos muy marcados que dificultan su asimilación a nuestras categorías legales. Así, por ejemplo, y principalmente, se discute respecto de la naturaleza jurídica de la "transferencia" de bienes que origina el fideicomiso. ¿Es una transferencia de propiedad? Discusión que es clave, por lo demás, en tanto que de sus conclusiones dependerá en gran parte el régimen tributario aplicable a la figura e incluso, como consecuencia de lo anterior, el que ésta resulte útil o no.

A este análisis se dedica, desde la perspectiva de los principales tributos de nuestro medio y con singular orden , el autor en el artículo que sigue.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las críticas más frecuentes que se hace a los sistemas jurídicos se refiere a la lentitud que muestran para adaptarse a los cambios económicos y sociales.

Si bien por un lado es saludable ese afán de permanencia, pues se sustenta en la necesidad de otorgar seguridad jurídica, por el otro, puede convertirse en un serio obstáculo que impide el desarrollo económico y social de los pueblos, cuando el régimen legal no cuenta con la suficiente capacidad de adaptarse a los cambios que operan en el mundo.

Este problema se acentúa en la actualidad como consecuencia del incontenible avance de la tecnología, la globalización de los mercados, el desarrollo de las comunicaciones y en fin, la internacionalización de los instrumentos económicos. Así, por ejemplo, el desarrollo del comercio electrónico ha puesto de manifiesto la carencia de normas jurídicas que determinen las consecuencias, responsabilidades y sanciones aplicables a los agentes que utilizan este mercado, lo cual crea un importantísimo reto para los especialistas del derecho, quienes deben desarrollar una doctrina y correspondiente legislación para regular los efectos de la utilización de este importante avance tecnológico.

Cosa similar ocurre con los instrumentos financieros que vienen implementándose en el mercado de capitales de manera más o menos homogénea en todos los países, como consecuencia del proceso de globalización. El Perú no es ajeno a este fenómeno, lo que le ha permitido incorporar en su legislación operaciones tan novedosas como el caso de los contratos fiducia-

* Abogado. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

rios, fondos mutuos, procesos de titulización de activos, entre otros.

No obstante que es plausible el esfuerzo desarrollado para establecer regulaciones jurídicas para este tipo de operaciones financieras, en muchos casos se ha descuidado el aspecto tributario que resulta fundamental para la ejecución de las mismas, toda vez que la mayor o menor incidencia en costos fiscales puede convertirse en una importante barrera que dificulta o, en algunos casos, hace imposible la realización de estos procesos.

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar el régimen tributario aplicable al fideicomiso de titulización de activos, instrumento financiero cuya incorporación en nuestra legislación es reciente, con el fin de evidenciar los vacíos legales que aún subsisten y que en muchos casos constituyen una barrera difícil de franquear para la implementación de este tipo de operaciones.

Para ello, se efectuará un breve análisis de la naturaleza jurídica del fideicomiso de titulización de activos, para posteriormente ocuparnos de la revisión del régimen tributario vigente, de los vacíos existentes y de las posibles interpretaciones que podrían adoptarse para cubrir los mismos. Conviene advertir al lector, que el presente trabajo no busca agotar la problemática tributaria que origina la titulización de activos, sino que sólo tiene por finalidad sentar bases preliminares para un análisis más profundo del tema que permita la dación de normas tributarias específicas que faciliten la ejecución de estos procesos.

2. EL FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN DE ACTIVOS – SU NATURALEZA JURÍDICA

Según se advirtió líneas arriba, el análisis de la naturaleza jurídica del fideicomiso de titulización sólo tiene por finalidad destacar las principales características de la operación que resultan relevantes para entender las implicancias tributarias derivadas de la ejecución de este tipo de procesos.

El artículo 291 de la Ley del Mercado de Valores, aprobada por Decreto Legislativo 861, define a la titulización de activos como "el proceso mediante el cual se constituye un patrimonio cuyo propósito exclusivo es respaldar el pago de los derechos conferidos a los titulares de valores emitidos con cargo a dicho patrimonio...".

En lo que se refiere al fideicomiso de titulización, el artículo 301 de la misma Ley señala lo siguiente:

"En el fideicomiso de titulización una persona, denominada fideicomitente, se obliga a efectuar la transferencia fiduciaria de un conjunto de activos a favor del fiduciario para la constitución de un patrimonio autónomo, denominado patrimonio fideicometido, sujeto al dominio fiduciario de este último y afecto a la finalidad específica de servir de respaldo a los derechos incorporados en valores, cuya suscripción o adquisición concede a su titular la calidad de fideicomisario. Únicamente, las sociedades titulizadoras a que se refiere el artículo siguiente, salvo los supuestos de excepción que establezca CONASEV mediante disposiciones de carácter general, pueden ejercer las funciones propias del fiduciario en los fideicomisos de titulización...".

De acuerdo al texto de la Ley, el fideicomiso de titulización tiene por finalidad la constitución de un patrimonio autónomo conformado por diversos activos transferidos por el fideicomitente, que sirven de respaldo económico (garantía) de los derechos incorporados en valores que se ofertan al mercado.

Este instrumento financiero permite que las sociedades puedan captar recursos del público respaldando los derechos de los inversionistas con un conjunto de activos que, para una mejor protección y seguridad de estos acreedores, se incorporan en un patrimonio autónomo, distinto del que corresponde al fideicomitente o al fiduciario. De esta manera, se impide que el fideicomitente pueda destinar los activos que respaldan la emisión de los valores a finalidades diferentes o que incluso se deshaga de ellos en perjuicio de los acreedores, pues al haber salido de su esfera patrimonial, ya no puede disponer de los mismos, lo que otorga un mayor respaldo a los inversionistas. Asimismo, la constitución del patrimonio autónomo impide que los acreedores individuales del fideicomitente o del fiduciario, pudieran ejecutar los activos que respaldan la emisión de valores para satisfacer sus propios créditos.

En resumen, la titulización de activos constituye un mecanismo que permite a las sociedades obtener nuevas fuentes de financiamiento, mediante un sistema eficaz de respaldo patrimonial para los inversionistas.

Para efectos del presente trabajo, es importante analizar la naturaleza jurídica de la transferencia patrimonial que realiza el fideicomitente a favor del fiduciario. Ello, en razón a que las transferencias de bienes constituyen hechos generadores de obligaciones tributarias de los principales impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las

Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Predial, Impuesto de Alcabala, entre otros.

De esta manera, de concluirse que las transferencias de bienes en dominio fiduciario constituyen verdaderas transferencias de propiedad (hecho gravado con los tributos mencionados anteriormente), surgiría la obligación de abonar los referidos impuestos, lo que generaría un alto costo que impediría la ejecución de este tipo de procesos.

Sobre la naturaleza jurídica de la transferencia fiduciaria existen opiniones contrapuestas en la doctrina. Sin embargo, la más aceptable es aquélla que señala que si bien la transferencia de bienes en dominio fiduciario constituye una efectiva transferencia de propiedad, sin embargo, se trata de una propiedad *sui géneris* distinta a aquélla a la que se refieren las normas del Derecho Civil, lo que en la práctica implica el surgimiento de un nuevo derecho real.

El artículo 923 del Código Civil define al derecho de propiedad como "el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reinvidicar un bien". Añade, que dicho derecho debe ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la Ley.

Comentando el referido artículo, Max Arias Schreiber señala:

"El texto empleado por el Código vigente refleja mejor el concepto de la propiedad actual al establecer que se trata de un poder jurídico que permite la aplicación de un conjunto de atributos a favor del titular de dicho poder (...) Del artículo 923 se desprende que los atributos o facultades del dueño son:

a) El derecho de usar o *ius utendi*, en virtud del cual el propietario utiliza el bien de conformidad con su naturaleza o destino. Este atributo presupone, desde luego, el derecho de poseer o *ius posidendi*, pues es la manera como el propietario ejercita los demás atributos y sin ella no puede beneficiarse del bien.

b) El derecho de gozar o disfrutar o *ius fruendi*, por el cual el dueño tiene para sí el aprovechamiento del bien, se trate de sus frutos como de sus productos e incluye su consumo, cuando el bien es consumible ...

c) El derecho de disponer o *ius abutendi*, que es el más caracterizado y típico de los atributos del dominio, dado que el uso y el goce son actos de administración y por cuya virtud el dueño tiene la libertad de disposición, tanto material como jurídica, consumiéndolos, afectándolos, desmembrándolos o desprendiéndose de ellos a título oneroso o gratuito.

d) El derecho de reinvidicar el bien o ius vindicandi, mediante el cual el propietario recurre a la justicia reclamando el objeto de su propiedad y evitando la intromisión de un tercero ajeno a derecho (ej. recuperación de un bien, reconocimiento de la propiedad, etc.)".[1]

La transferencia de bienes en dominio fiduciario no implica la de la totalidad de los atributos inherentes a la propiedad reconocidos por el Código Civil, lo que lleva a concluir que el derecho que surge para el fiduciario es uno de naturaleza distinta. Al respecto, Manuel de La Flor Matos señala lo siguiente:

"En el fideicomiso, el fideicomitente transfiere la propiedad del bien al fiduciario, en esta forma este último se convierte en el nuevo propietario del bien, estando limitado su accionar sobre el mencionado bien en función de una finalidad determinada por el fideicomitente al momento del acuerdo que dio nacimiento al fideicomiso. El fiduciario fruto de este acuerdo no tiene el señorío total sobre el bien, pues no tendrá nunca el derecho de goce, por lo que no podrá beneficiarse de los frutos que se recojan del bien; asimismo, podrá tener los derechos de uso y disposición en función de las cláusulas del contrato del fideicomiso y estarán en estricta relación con la estructura finalista del contrato. Además, los bienes fideicometidos ingresarán al patrimonio del fiduciario, pero como una masa económica separada del resto de sus bienes. Lo que sí tendrá es el derecho reinvindicatorio sobre el bien como manifestación plena del derecho y deber que posee el fiduciario de realizar todo lo que esté a su alcance para la concreción del fin (...) Como podemos ver, el nuevo propietario (el fiduciario) tiene su derecho limitado, pues no está en capacidad de ejercer sobre el bien la totalidad de facultades posibles ni de ejercerlas de manera exclusiva y unitaria, de lo que sí dispone quien posee el señorío total sobre algún bien. Lo que sucede con esta figura es que al ingresar el *trust* anglosajón en los sistemas legales inspirados en el Derecho Romano, se ha introducido, desde nuestro punto de vista, un nuevo derecho real, que no posee el poder pleno que da el derecho de propiedad, sino que entrega un poder más reducido, que supone un desmembramiento

[1] ARIAS SCHREIBER PEZET, Max. "Exégesis del Código Civil Peruano de 1984", Tomo IV; 1 Edición, Librería Studium, 1991; p. 202 y 203.

del derecho de propiedad, aspecto propio de otros derechos reales, como pueden ser el usufructo, la servidumbre, entre otros.

Consideramos que ésta sería la solución para entender la verdadera naturaleza jurídica de la 'propiedad' entregada en el fideicomiso y que la doctrina ha venido en llamar 'propiedad fiduciaria', teniendo ésta características propias con respecto de los derechos reales clásicos".[2]

En este mismo sentido, Mario Alberto Carregal sostiene:

"Tenemos, entonces, que el dominio fiduciario es un dominio imperfecto. El propietario fiduciario no tiene la cosa a perpetuidad, pues por definición debe desprenderse de ella al cumplimiento de una condición o de un plazo. Es lo que dispone el artículo 2662, cuando define al dominio fiduciario como '...el que se adquiere en un fideicomiso singular, subordinado a durar solamente hasta el cumplimiento de una condición resolutiva, o hasta el vencimiento de un plazo resolutivo, para el efecto de restituir la cosa a un tercero'".[3]

Por su parte, Rodolfo Batiza concluye:

"El efecto traslativo de dominio que produce el fideicomiso, empero, no puede ni debe asimilarse a la transmisión normal del derecho de propiedad, la que se efectúa, por ejemplo, mediante figuras jurídicas como la compraventa, la permuta, o la donación. En el fideicomiso, por principio, la transmisión se hace para el solo propósito de que el fiduciario pueda realizar el fin que se le encomienda. Por eso decía Alfaro que el fiduciario no es dueño absoluto: tiene sobre los bienes una 'propiedad fiduciaria', es decir, que su dominio está sujeto a las limitaciones impuestas por el fideicomiso. Por su parte, Lepaulle expresa que el trustee es un 'singular' propietario, ya que no puede obtener ninguna ventaja personal de los bienes que se le han transmitido, debiendo cumplir con ellos una misión, y la Suprema Corte afirmó que el fiduciario adquiere un 'dominio restringido'.

Es inevitable concluir que, al adoptarse el fideicomiso en nuestro sistema legal, no sólo se reglamentó una institución jurídica nueva, sino que se importó junto con ella, pese a la renuncia mostrada por el legislador, un desmembramiento del derecho de propiedad desconocido hasta entonces, un nuevo derecho real (y de crédito) con caracteres propios, según se trate del fiduciario o del fideicomisario. Estos derechos corresponden imperfectamente a la doble propiedad en el *trust* (legal y de equidad), en que se inspiraron Alfaro y Lepaulle, los dos autores a quienes se recurrió para estructurar legalmente al fideicomiso en México".[4]

De acuerdo con lo expuesto por los tratadistas antes citados, es posible arribar a las siguientes conclusiones:

a) En la transferencia de bienes en dominio fiduciario, el fideicomitante transfiere al fiduciario la "propiedad" de los bienes materia del contrato. Sin embargo, se trata de una propiedad imperfecta o sui géneris, distinta de la "nuda propiedad" a que se refiere el Código Civil.

b) Las transferencias en dominio fiduciario dan lugar al surgimiento de un nuevo derecho real denominado "propiedad fiduciaria".

c) La inclusión de este nuevo derecho real en nuestro ordenamiento legal, es consecuencia de la adaptación del trust anglosajón en la legislación de los países cuyo Derecho tiene bases romanistas. En tal sentido, la institución debe ser concebida como una distinta a los conceptos típicos sobre propiedad que provienen del Derecho Romano.

Analizada la naturaleza jurídica de las transferencias en dominio fiduciario, se analizará las implicancias tributarias que las mismas generan.

3. RÉGIMEN TRIBUTARIO

El fideicomiso de titulización, analizado desde un punto de vista tributario, genera, principalmente, dos tipos de inquietudes: la primera relacionada con el tratamiento aplicable a las transferencias patrimoniales que se producen en el marco de estos procesos; y, la segunda vinculada con el régimen fiscal que corresponde a los patrimonios autónomos que se constituyen en este tipo de operaciones.

Así, surgen preguntas como las siguientes: ¿se encuentran afectas con los tributos que gravan las enajena-

[2] DE LA FLOR MATOS, Manuel. "El Fideicomiso – Modalidades y tratamiento legislativo en el Perú"; Primera edición, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; junio de 1999; p. 105 a la 107.

[3] CARREGAL, Mario Alberto. "El Fideicomiso – Regulación jurídica y posibilidades prácticas", Editorial Universidad Buenos Aires 1982; p. 63 y 64.

[4] BATIZA, Rodolfo, "Principios Básicos del Fideicomiso y de la Administración Fiduciaria"; Primera Edición, Editorial Porrua S.A.; México 1977; p. 33 y 34.

ciones las transferencias de bienes en dominio fiduciario?, ¿qué ocurre cuando el fiduciario realiza la posterior transferencia a terceros de los activos que conforman el patrimonio autónomo?, ¿es el patrimonio autónomo contribuyente por las operaciones afectas que realice a pesar de no tener personería jurídica?, ¿cuál es el tratamiento de las ganancias o beneficios que se derivan para el fideicomitente, fiduciario y fideicomisario como consecuencia de la realización de procesos de titulización?

Para dar respuesta a las interrogantes antes mencionadas, es necesario que la Ley Tributaria incorpore normas específicas que regulen de manera clara las consecuencias fiscales que se derivan de este tipo de procesos y, en la medida de lo posible, otorguen un régimen de neutralidad que haga viable su realización.

Los vacíos legales en materia tributaria producen inseguridad e incertidumbre en los agentes económicos, lo que muchas veces los lleva a declinar la ejecución de este tipo de procesos ante el riesgo de costos fiscales no previstos y de la aplicación de sanciones por parte de las autoridades tributarias.

En el Perú se han dado algunos pasos para establecer un régimen tributario adecuado en materia de titulización de activos. Sin embargo, aún existen numerosos vacíos que deben ser cubiertos a la mayor brevedad, para incentivar la realización de estos procesos, tan importantes como fuentes de financiamiento no tradicional, sobre todo en épocas de crisis como la que estamos viviendo.

Dicho esto, analizaremos a continuación, las principales implicancias de carácter tributario que generan los fideicomisos de titulización respecto al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas. Finalmente, haremos un breve análisis de las consecuencias en el Impuesto Predial y en el Impuesto de Alcabala en aquellos casos en los que se transfieran inmuebles en el marco de procesos de titulización.

Impuesto a la Renta

La Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el año 1996, no contenía ninguna disposición que regulara las consecuencias fiscales derivadas de procesos de titulización de activos.

Es recién a través de la Ley 26731, publicada el 31 de diciembre de 1996, que se dictan las primeras disposiciones tributarias en relación a esta materia. Dicha norma tuvo por finalidad regular diversos aspectos vinculados con los instrumentos financieros recientemente creados por la Ley del Mercado de Valores, como la titulización de activos, los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y los Fondos de Inversión.

Entre otras disposiciones, la Ley 26731 modificó el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyendo bajo la categoría de "personas jurídicas" a los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras. Ello implica que, a partir del ejercicio 1997, los mencionados patrimonios autónomos constituidos en el marco de procesos de titulización, son contribuyentes del Impuesto a la Renta, resultando obligados al pago del tributo por las rentas que obtengan de manera similar a lo que ocurre con una sociedad anónima, lo que a su vez obliga al cumplimiento de las demás obligaciones formales propias de las personas jurídicas (inscripción en el Registro Unico de Contribuyentes, presentación de declaraciones juradas, obligación de llevar libros contables, entre otras).

Asimismo, la norma establece que, al pagarse el tributo en la fuente, esto es, en cabeza del patrimonio fideicometido, las ganancias o beneficios que éste distribuya a sus partícipes, se encuentran inafectos del Impuesto a la Renta al igual de lo que ocurre con los dividendos que las sociedades anónimas abonan a sus accionistas.

En lo que se refiere a los efectos tributarios de las transferencias de bienes en dominio fiduciario, el artículo 7 de la Ley 26731 estableció lo siguiente:

"Tratándose del Fideicomiso de Titulización y de las Sociedades de Propósito Especial a que se refiere el Decreto Legislativo 861, el fideicomitente u originador, en su caso, mantendrá dentro de su activo el valor de los activos transferidos al patrimonio de próposito exclusivo. El fideicomitente u originador no considerará en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue a cambio la Sociedad Titulizadora o la de Propósito Especial, según corresponda...".

Esta norma ha dado lugar a dos interpretaciones. Hay quienes sostienen que el artículo bajo comentario únicamente tenía por finalidad establecer que los bienes transferidos en fideicomisos de titulización, permanecen en el activo del fideicomitente u originador sólo para efectos del derogado Impuesto Mínimo a la Renta. Señalan que lo que se buscaba era evitar que estos procesos se convirtieran en un mecanismo para eludir el pago del tributo, en vista que la propia norma había exonerado a los patrimonios fideicometidos del pago del Impuesto Mínimo a la Renta.

Sin embargo, la norma en ningún momento señala que la disposición está referida exclusivamente "para efectos del Impuesto Mínimo a la Renta", sino que, por el contrario, se trata de una norma de carácter general que válidamente permite concluir que resulta aplicable para todo efecto tributario. En apoyo a esta tesis, cabe invocar el principio jurídico conforme al cual "no debe distinguirse donde la Ley no lo hace".

A partir de dicha premisa, analizaremos las implicancias que, en materia de Impuesto a la Renta, genera el hecho que los bienes transferidos en dominio fiduciario, permanezcan en el activo del fideicomitente u originador, no obstante que para efectos mercantiles y contables, los bienes efectivamente salen de su esfera patrimonial.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, tienen el carácter de rentas gravadas, entre otros, los resultados provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyen activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país. Según el artículo 5 de la misma Ley, se entiende por "enajenación" la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso.

Las transferencias de dominio, por su propia naturaleza, implican la salida de los bienes de la esfera patrimonial (activo) del enajenante, por lo que es imposible concebir una transferencia de propiedad en la cual los bienes permanezcan en el activo de aquél.

De esta manera, cuando el artículo 7 de la Ley 26731 señala que los bienes transferidos en fideicomisos de titulización permanecen en el activo del fideicomitente, permite interpretar que la intención del legislador ha sido la de no considerar como "enajenación" a las transferencias de bienes en dominio fiduciario que se verifican en el marco de estos procesos. Consecuentemente, los resultados que se generen para el fideicomitente (ganancia o pérdida) producto de las citadas transferencias, no son computables para fines del Impuesto a la Renta, ya que, por ficción de la Ley, los bienes no salen de la esfera patrimonial de este último.

Esta interpretación encuentra sustento en la propia naturaleza de las transferencias en dominio fiduciario, pues, como se indicó anteriormente, éstas, en realidad, no implican la transmisión del "dominio" a que se refiere el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que sólo otorgan un derecho real sui géneris a favor del fiduciario. Dicho tratamiento es similar al establecido para el caso del fideicomiso bancario. [5]

Esta conclusión, además, guarda relación con la finalidad económica que persiguen este tipo de operaciones, pues las transferencias fiduciarias que se producen en el marco de procesos de titulización, más que buscar una utilidad o ganancia inmediata para el transferente, en realidad sólo constituyen el vehículo para crear un patrimonio autónomo que sirve de respaldo a los derechos de las personas que realiza inversiones con cargo al mismo.

Lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 26731, si bien parece solucionar el problema de los efectos tributarios que generan las transferencias de bienes para la constitución de patrimonios fideicometidos, no resuelve de manera clara el tratamiento de las depreciaciones, amortizaciones, castigos y otros que corresponden a los activos materia de la titulización y que, por mandato de la Ley, permanecen en la esfera patrimonial del fideicomitente.

Es así que surgen nuevas interrogantes: ¿a quién corresponde deducir la depreciación de los activos transferidos en dominio fiduciario, al fideicomitente o al patrimonio autónomo que es contribuyente del Impuesto a la Renta?; ¿quién debe efectuar las provisiones y castigos por malas deudas respecto de los activos transferidos en dominio fiduciario?; ¿a quién corresponde el derecho de amortizar las inversiones?, entre otras.

Por otra parte, ni la Ley 26731 ni la Ley del Impuesto a la Renta establecen qué es lo que ocurre cuando el patrimonio autónomo transfiere a terceros de manera definitiva los bienes titulizados que permanecen en el activo del fideicomitente o cuando se realizan los créditos transferidos en dominio fiduciario. ¿Es en ese momento recién en que el fideicomitente u originador debe reconocer los resultados obtenidos por la transferencia de los activos?; en tal supuesto ¿la transferencia se entiende producida en favor del patrimonio autónomo o, por el contrario, ésta se verifica directamente en favor del tercero adquirente?

Como dijimos anteriormente, las normas tributarias vigentes no contienen disposición alguna que regule estas materias que, como podrá observar el lector, son de fundamental importancia para el

[5] No se explica la norma en el caso de transferencias de activos en favor de Sociedades de Propósito Especial, pues en estos casos, sí se produce una transferencia de dominio definitiva de los bienes titulizados.

desarrollo y ejecución de los procesos de titulización de activos.

A pesar del vacío legal existente, intentaremos -dentro del marco legal vigente- en las próximas líneas esbozar algunas soluciones a las inquietudes antes detalladas, no sin antes advertir que se tratan de simples planteamientos que buscan resolver de la forma más adecuada posible los problemas expuestos, teniendo en consideración la naturaleza jurídica y económica de los procesos de titulización de activos y la finalidad perseguida por las normas que regulan la imposición sobre la renta. Sin embargo, resulta indispensable que las deficiencias legislativas sean cubiertas a la mayor brevedad, pues mientras ello no ocurra, se mantendrán las barreras de carácter fiscal que dificultan la ejecución de estos procesos.

El problema de la depreciación de los activos surge cuando en el marco de procesos de titulización, se transfieren negocios en marcha, bienes en arrendamiento financiero, inmuebles destinados al alquiler a terceros y, en fin, en todos aquellos casos en los cuales los bienes que se transfieren en dominio fiduciario para respaldar la emisión de valores, son materia de desgaste o agotamiento como consecuencia del uso. Si bien en la actualidad la mayoría de titulizaciones que se han realizado en el mercado han estado vinculadas con la transferencia de activos crediticios (cuentas por cobrar), sin embargo, nada impide que tales procesos se lleven a cabo en base a bienes como los señalados anteriormente y que, mayormente, son objeto de titulizaciones en otros países.

El inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, para la determinación de la renta neta imponible de los contribuyentes, éstos pueden deducir, entre otros conceptos, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

El requisito fundamental para deducir dichas depreciaciones, consiste en la explotación efectiva de los bienes del activo por parte del contribuyente. Así lo establece el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al cual "el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas por esta Ley". La misma norma añade que, cuando los bienes de los activos sólo se afectan parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

En el caso de bienes transferidos en dominio fiduciario en el marco de procesos de titulización, si bien el fideicomitente los mantiene en sus activos para propósitos tributarios, sin embargo, no los explota directamente, toda vez que los mismos han sido entregados al fiduciario para la constitución del patrimonio autónomo. De otro lado, el patrimonio fideicometido explota directamente los bienes que le ha "transferido" el fideicomitente, pero no los tiene en sus activos para fines fiscales.

Lo dicho anteriormente, en principio, lleva a pensar que ni el fideicomitente ni el patrimonio fideicometido podrían deducir las depreciaciones por el desgaste o agotamiento de los bienes, pues en el primer caso, el fideicomitente no es el que explota los bienes y en el segundo, los activos no figuran en el balance -para efectos tributarios- del patrimonio fideicometido. No obstante, es evidente que no puede llegarse a la conclusión que los bienes no son susceptibles de depreciación por ninguno de los dos contribuyentes, pues ello no sólo sería contrario a la realidad económica de la cual no puede alejarse la tributación, sino que perjudicaría a los sujetos que intervienen en procesos de esta naturaleza.

Si bien para resolver el problema, pueden esgrimirse diversas alternativas dado el vacío legal existente, lo más coherente con el régimen legal establecido en el artículo 7 de la Ley 26731, consiste en concluir que es el fideicomitente quien debe deducir las depreciaciones que corresponden a los activos transferidos en dominio fiduciario, toda vez que –desde el punto de vista tributario- es él quien continúa en poder de los bienes.

En efecto, para propósitos fiscales no se ha producido ningún tipo de transferencia a favor del patrimonio fideicometido, lo que implica que, por ficción de la Ley, el fideicomitente continúa utilizando económicamente los activos. De esta manera, la explotación de los mismos que realiza el patrimonio autónomo, debe entenderse efectuada por el propio fideicomitente, pues la transferencia de los bienes no se ha producido para propósitos fiscales.

Esta opinión coincide con las conclusiones adoptadas en relación a esta materia en las V Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, en las que se señaló lo siguiente:

"Que, conforme a la Ley 26731 el fideicomitente u originador, al mantener en su activo los bienes transferidos al patrimonio de propósito exclusivo, tiene la

condición de sujeto pasivo respecto de los tributos que gravan el patrimonio de los activos...

Que, en el mismo contexto, para efectos tributarios, la condición del titular de los bienes transferidos faculta al fideicomitente u originador para, en su caso, formular la provisión para malas deudas, depreciar sus activos, amortizar sus inversiones y, en general, para actuar tributariamente, como si no se hubiera producido ninguna transferencia al patrimonio de propósito exclusivo".[6]

Es importante hacer referencia a la norma recientemente introducida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a la cual, "la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente".

Dicha norma genera un problema adicional al caso materia de análisis, pues de acuerdo con ella, para deducir la depreciación de los bienes del activo, es necesario que la misma se encuentre contabilizada en los libros del contribuyente, a diferencia de lo que ocurría hasta el ejercicio 1999, en que la depreciación tributaria se deducía vía declaración jurada. Como es evidente, el fideicomitente no podría cumplir con la norma reglamentaria, toda vez que los activos transferidos en dominio fiduciario se encuentran registrados en los libros de contabilidad del patrimonio fideicometido, en vista que, para fines mercantiles y contables, los bienes se han transferido a este último. Si bien la norma comentada constituye un nuevo escollo que sortear para solucionar el problema de la depreciación, la misma no puede enervar la conclusión expuesta anteriormente, en el sentido que es el fideicomitente quien tiene el derecho a deducir las depreciaciones correspondientes.

Ello en razón a que la norma prevista en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento constituye una disposición de carácter general que, evidentemente, no ha contemplado los supuestos de titulización de activos que sí han sido regulados por el artículo 7 de la Ley 26731, norma específica y de mayor jerarquía cuyo sentido y finalidad debe prevalecer sobre la reglamentaria.

En efecto, no obstante que los bienes transferidos en dominio fiduciario salen de la esfera patrimonial del fideicomitente para fines mercantiles y contables, la Ley tributaria ha establecido que los mismos permanecen en el activo de este último, con las consecuencias fiscales que de ello se deriva, entre las que se encuentran la posibilidad de que sea el fideicomitente quien deduzca las depreciaciones correspondientes. Sería absurdo sostener que la norma reglamentaria de carácter general, que evidentemente no ha tomado en cuenta a estas operaciones al momento de ser emitida, se convierta en un obstáculo que impida la deducción de las depreciaciones por desgaste de los bienes.

Situación similar se presenta en el caso de los contratos de fideicomiso bancario regulados por la Ley de Bancos, en los cuales los activos transferidos en dominio fiduciario se excluyen de la contabilidad del fideicomitente. Así lo establece el artículo 273 de la Ley 26702 (Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros), el cual señala que "la empresa fiduciaria debe llevar contabilidad separada por cada patrimonio fideicometido bajo su dominio fiduciario en libros debidamente legalizados, sin perjuicio de las cuentas y registros que corresponden en los libros de la empresa, cuentas y registros que deben mantenerse conciliados con aquélla".

Sin embargo, el artículo 6 de la Ley 26731 ha precisado que, en el caso del fideicomiso bancario, el fideicomitente es el único contribuyente por la totalidad de las rentas o ganancias que se generen a partir de los bienes transferidos en fideicomiso, por lo que resulta claro que no podría negarse a este último la posibilidad de deducir las depreciaciones correspondientes por el simple hecho que las mismas no figuran anotadas en su contabilidad. Ello es una prueba más que las normas generales del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no han contemplado el caso de las transferencias fiduciarias, las mismas que, por su especial naturaleza, requieren de un tratamiento *sui géneris.*

Lo dicho anteriormente evidencia que ahora, más que nunca, se hace imperiosa la dación de una norma que cubra los vacíos vinculados con el problema de la depreciación de activos en procesos de titulización.

En todo caso, mientras no se dicten las normas aclaratorias pertinentes, exclusivamente para propósitos tributarios, el fideicomitente podría llevar determinadas cuentas de control en las cuales registre los bienes titulizados, los mismos que por mandato del artículo 7 de la Ley 26731 deben permanecer en su

[6] Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Vol. número 33; Diciembre 1997. p. 94.

activo. En dichas cuentas podrían registrarse las depreciaciones que sufren los bienes del activo y de esta manera "cumplir" con lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En lo que respecta a las provisiones y castigos por deudas de cobranza dudosa surgen vacíos similares.

Las provisiones tienen por finalidad reflejar en los estados financieros de la empresa, los riesgos de la incobrabilidad de créditos, permitiendo efectuar las deducciones correspondientes a la renta neta. Por su parte, los castigos permiten eliminar del activo aquellas "cuentas por cobrar" previamente provisionadas, cuya cobranza resulta imposible.

Una de las características de la titulización de activos consiste en que, civilmente, los bienes transferidos para la constitución del patrimonio de propósito exclusivo salen de la esfera patrimonial de fideicomitente, sin responsabilidad para éste, lo que supone que los riesgos de incobrabilidad de los créditos se trasladan de manera inmediata al adquirente de los activos, bien sea el patrimonio fideicometido o la Sociedad de Propósito Especial y de manera mediata a los terceros inversionistas que adquieren los valores que se emiten con cargo a estos patrimonios. Tal conclusión no queda enervada por el hecho que, en determinados procesos de titulización, el fideicomitente acuerda otorgar garantías específicas en caso de incumplimiento de los deudores cedidos.

De esta manera, si los deudores cedidos incumplieran con el pago de los créditos, ello perjudica exclusivamente al patrimonio de propósito exclusivo, pero no al fideicomitente, pues dichos activos ya salieron de su patrimonio, habiendo recibido en pago de los mismos dinero en efectivo o títulos representativos de deuda o inversión, según se acuerde en cada caso.

Al no existir ningún riesgo de incobrabilidad de los créditos transferidos en dominio fiduciario, en principio, podría concluirse que no existe el fundamento económico que justifica la realización de provisiones y castigos por parte del fideicomitente, correspondiendo, en todo caso, realizar tales deducciones al patrimonio fideicometido que es quien en definitiva resulta afectado por el incumplimiento de los deudores cedidos.

Sin embargo, es evidente que, para fines tributarios, sólo se puede provisionar o castigar una cuenta que aparece en el activo. En el caso de procesos de titulización, los créditos que el patrimonio fideicometido adquiere, no se encuentran dentro de sus activos, sino que, por mandato del artículo 7 de la Ley 26731, aquéllos permanecen en los del fideicomitente.

Al igual de lo que ocurre con la depreciación de los activos, la única conclusión a la que no puede llegarse es que el fideicomitente ni el patrimonio fideicomietido pueden efectuar las provisiones y castigos por malas deudas, pues el perjuicio derivado de la incobrabilidad de los créditos debe tener el correspondiente reflejo tributario.

Si bien no existe ninguna disposición que solucione el problema planteado, siendo coherentes con la línea interpretativa adoptada para el caso de la depreciación de los bienes, puede sostenerse que tanto las provisiones como los castigos de los créditos transferidos en dominio fiduciario, deben ser efectuados por el fideicomitente, toda vez que, para propósitos tributarios, los mismos permanecen dentro de sus activos.

En otras palabras, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 26731, puede concluirse que -para fines fiscales- no se ha producido transferencia alguna, que los créditos no han salido de la esfera patrimonial del fideicomitente, por lo que éste debe realizar las provisiones o castigos por malas deudas que corresponden a los mismos, sin perjuicio que, para propósitos contables, sea el patrimonio fideicometido quien realice las respectivas provisiones.

Esa ha sido la conclusión a la que se arribó en las V Jornadas Nacionales de Tributación mencionadas líneas arriba. No obstante, no se puede negar que, dado el vacío legal existente, podrían surgir otras interpretaciones que den solución distinta a estos problemas, lo que pone en evidencia una vez más, la necesidad de que se dicten las disposiciones legales correspondientes que aclaren las dudas planteadas.

Finalmente conviene analizar quién y en qué momento debe reconocer los resultados por las transferencias patrimoniales y beneficios que se generan como consecuencia de procesos de titulización.

Para una mejor comprensión del lector, realizaremos dicho análisis en función al siguiente ejemplo:

"Imaginemos que una empresa lleva a cabo un proceso de titulización y para tal efecto transfiere en dominio fiduciario una planta destinada a la elaboración de bebidas gaseosas. Para fines mercantiles y contables, dicha planta forma parte del activo del patrimonio fideicometido constituido para el efecto. Teniendo como respaldo dicho bien y los flujos futuros estimados por su explotación, el fiduciario emite bonos al

mercado, los cuales permiten obtener los recursos que se entregan al fideicomitente como contraprestación por la transferencia de la planta.

Una vez concluido el proceso de titulización y honrados los bonos suscritos por los inversionistas, la planta es transferida a favor del propio fideicomitente".

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 26731, si bien la planta de elaboración de bebidas gaseosas es transferida al fiduciario para la constitución del patrimonio fideicometido, para propósitos tributarios, dicho bien permanece en el activo del fideicomitente, quien debe deducir las depreciaciones correspondientes por el desgaste del bien.

Consecuentemente, cuando la planta retorne a la esfera patrimonial del fideicomitente con la culminación del proceso de titulización, tributariamente hablando no habría ocurrido nada, toda vez que el bien nunca salió de su activo, razón por la cual no deberá considerar ganancia o pérdida alguna como consecuencia de estas transferencias.

En otras palabras, el proceso de titulización sólo habría tenido para el fideicomitente efectos tributarios similares a los de una simple afectación de activos destinada a respaldar la captación de recursos del público.

No podemos dejar de mencionar lo que ocurre con los eventuales beneficios que pudieran obtener tanto el fideicomitente como el patrimonio fideicometido (contribuyente del Impuesto a la Renta) como consecuencia del proceso de titulización.

El artículo 7 de la Ley 26731 señala que el fideicomitente no debe considerar en sus activos, el valor de los bienes y/o derechos que le entregue a cambio la Sociedad de Propósito Especial o el patrimonio fideicometido, lo que supone –en el ejemplo planteado- que el fideicomitente no debe incluir en sus activos el dinero recibido por la transferencia de la planta de embotellación. Sin embargo, al culminar el proceso de titulización y producirse el retorno de la planta al patrimonio del fideicomitente, es claro que éste habría obtenido un ingreso, constituido por el dinero recibido por la "transferencia de la planta", bien que nunca salió de sus activos para fines tributarios.

En tal sentido surge la pregunta ¿debe tributar Impuesto a la Renta el fideicomitente por el ingreso obtenido? La respuesta es afirmativa, pues se trata de una ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, supuestos que constituyen renta imponible de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el patrimonio fideicometido, en su condición de contribuyente del Impuesto a la Renta, deberá tributar por las rentas obtenidas derivadas de la explotación de la planta de fabricación de bebidas gaseosas; si bien, claro está, luego de deducir los gastos y costos incurridos para ello (incluyendo los intereses abonados a los tenedores de los bonos emitidos al mercado). Asimismo, de la misma forma que el dinero recibido por el fideicomitente por la "transferencia" de la planta constituye renta para éste, simétricamente, dicho importe debería ser deducido por el patrimonio fideicometido para la determinación de su renta imponible.

Como se observa, si bien el análisis efectuado busca plantear soluciones a los problemas que la actual legislación sobre titulización de activos genera en la determinación del Impuesto a la Renta, no podemos dejar de destacar las serias dificultades que hay que sortear para ello, con el agravante de no conocer cuál será la posición que en definitiva adopte la Administración Tributaria.

Si el ejemplo planteado ya de por sí nos genera serias dificultades, conviene analizar qué ocurriría si los activos transferidos en procesos de titulización no regresan al patrimonio del fideicomitente, sino que se realizan (se produce la cobranza de los créditos cedidos) o transfieren a terceros.

En estos casos, cabe preguntarse en qué momento el fideicomitente debe reconocer los resultados (ganancia o pérdida) derivada de la realización o transferencia de los activos, toda vez que las normas tributarias vigentes no contienen norma alguna sobre el particular.

A pesar del vacío existente, es posible sostener que tales resultados deben reconocerse en el momento que se produce la extinción del patrimonio, cuando se realiza los créditos o cuando el patrimonio transfiere a terceros los bienes recibidos en fideicomiso, lo que ocurra primero. En tales supuestos, se precipitarán para el fideicomitente todas las consecuencias tributarias vinculadas con la realización o transferencia de los activos directamente a los terceros, debiendo considerar como ingreso en este último caso, el valor de mercado de los bienes y como costo computable, el valor de adquisición (ajustado) menos las depreciaciones correspondientes.

Sin embargo, teniendo en cuenta que, en realidad, parte de los ingresos obtenidos por la realización o venta de los activos titulizados corresponden al patrimonio fideicometido, el fideicomitente sólo debería considerar como ingreso neto, el valor pactado con el fiduciario por los activos transferidos en fideicomiso.

De esta manera, luego de efectuar dichas conciliaciones de cuentas, se llegaría al resultado querido por las partes, esto es que el fideicomitente sólo reconozca como ingreso definitivo, el valor pactado por la transferencia de los activos a favor del fiduciario para la constitución del patrimonio autónomo.

En lo que se refiere al patrimonio fideicometido, en el momento en que se produzca la extinción del patrimonio, se realicen los créditos o cuando el patrimonio transfiera a terceros los bienes recibidos en fideicomiso, éste también deberá determinar -para fines tributarios- la ganancia o pérdida resultante del proceso de titulización de activos.

Si los ingresos obtenidos por el patrimonio son mayores al importe de los bienes o derechos entregados en contraprestación al fideicomitente por la adquisición de los activos titulizados, el patrimonio determinará una ganancia gravada con el Impuesto a la Renta. En cambio, si las sumas obtenidas por la realización o transferencia de los activos fueran menores al importe de los bienes o derechos entregados al fideicomitente, la diferencia constituirá pérdida para el patrimonio, pues éste habría abonado al originador un mayor valor que el recibido en el desarrollo de sus operaciones.

Asimismo, el patrimonio debe considerar como renta gravada, los ingresos originados en las operaciones propias que realice, por concepto de la venta de los frutos de los activos recibidos, intereses generados con posterioridad a la transferencia de créditos y no incluidos en el importe de los activos recibidos, entre otros. Para el cálculo de la renta neta imponible, podrá deducir todos aquellos gastos vinculados con la generación de la renta y mantenimiento de su fuente productora, tales como la retribución que corresponde a la Sociedad Titulizadora, los gastos de cobranza de los créditos, gastos administrativos, entre otros.

Reiteramos, una vez más, que las soluciones planteadas sólo son fruto de la interpretación de las normas legales vigentes pero que requieren de un sustento legislativo para aclarar de manera definitiva los vacíos existentes en materia de estos procesos.

Como conclusión podríamos señalar que todos los problemas antes detallados son consecuencia del régimen tributario establecido por el legislador en materia de titulización de activos, el mismo que a todas luces resulta contradictorio: así, mientras que por un lado se confiere la condición de contribuyentes del Impuesto a la Renta a los patrimonios fideicometidos, esto es, se les equipara con cualquier otra persona jurídica perceptora de rentas de tercera categoría; por otro, se niegan las consecuencias fiscales derivadas de las transferencias patrimoniales que se producen entre dos sujetos tributariamente distintos, al establecerse que los activos titulizados permanecen en el activo del fideicomitente.

Se ha establecido, pues, un sistema híbrido que mezcla de manera antitécnica, el régimen tributario aplicable al contrato de fideicomiso bancario materia de la Ley 26702 (en el cual todas las implicancias tributarias se generan en la esfera del fideicomitente, quién es el único contribuyente para fines del Impuesto a la Renta), con el que corresponde a las personas jurídicas en general, las cuales son entes independientes para efectos del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por tanto, resulta necesaria una pronta modificación del régimen tributario vigente, pudiendo adoptarse, excluyentemente, cualquiera de los siguientes sistemas:

a) Crear un régimen tributario similar al previsto en el artículo 6 de la Ley 26731 (fideicomiso bancario) para los procesos de titulización ejecutados mediante la constitución de patrimonios fideicometidos. En tal sentido, el fideicomitente sería el único contribuyente del Impuesto a la Renta, por lo que resultaría claro que a él le correspondería efectuar las deducciones por concepto de depreciaciones, amortizaciones, provisiones y castigos por malas deudas, así como le correspondería reconocer en su oportunidad los resultados provenientes de las transferencias de bienes a terceros, con lo cual se despejarían las incertidumbres detalladas anteriormente.

En este régimen no debería incluirse a los procesos de titulización que lleven a cabo las Sociedades de Propósito Especial, pues en estos casos sí se produce una real y definitiva transferencia de los activos del fideicomitente en favor de aquéllas. Por tanto, tales transferencias deberían producir plenos efectos tributarios, al igual de lo que ocurre cuando se produce la venta de cualquier bien entre dos sociedades anónimas.

b) Establecer, tanto para los procesos de titulización de activos que se ejecuten a través de patrimonios fideicometidos como los realizados a través de

Sociedades de Propósito Especial, el régimen general previsto para las personas jurídicas perceptoras de rentas de tercera categoría, en cuyo caso las transferencias de bienes destinados a la constitución de patrimonios de propósito exclusivo, en todos los casos surtirían plenos efectos tributarios. Ello implicaría que los bienes materia de procesos de titulización, para fines fiscales, se entiendan transferidos a estos patrimonios.

De las dos alternativas antes mencionadas, la primera es la más coherente y atractiva para alentar el desarrollo y ejecución de los procesos de titulización de activos, pues, de establecerse el régimen común, se generarían costos tributarios como consecuencia de las transferencias patrimoniales que se producen en el marco de estos procesos, los cuales se convertirían en una barrera que dificultaría y, en muchos casos, impediría, la ejecución de estas operaciones. Además, la primera alternativa es la que mejor se ajusta a la naturaleza económica y jurídica de las transferencias de bienes en dominio fiduciario.

Impuesto General a las Ventas

En materia de este tributo, es importante analizar dos temas: en primer lugar si las transferencias de bienes muebles e inmuebles en dominio fiduciario generan la obligación de pagar el I.G.V.[7]; y, en segundo lugar, a quién corrresponde abonar el impuesto por las operaciones gravadas que se lleven a cabo en el marco de procesos de titulización.

En cuanto al primer punto, debe señalarse que las transferencias de bienes que el fideicomitente realiza para la constitución del patrimonio fideicometido a través de un proceso de titulización, no dan lugar al pago del I.G.V., así se trate de bienes muebles o de inmuebles que hubieran sido edificados por el originador con fines de la enajenación.

La Décimo Quinta Disposición Complementaria, Transitoria y Final del T.U.O. de la Ley del I.G.V. señala:

"Precísase que la transferencia en dominio fiduciario de bienes muebles y la primera transferencia en dominio fiduciario de inmuebles, de ser el caso, que efectúa el fideicomitente a favor del fiduciario para la constitución de un fideicomiso de titulización, así como la devolución que realice el fiduciario al fideicomitente del remanente del patrimonio extinguido, no constituyen venta de bienes ni prestación de servicios, para efecto de este impuesto.

Igualmente no es venta de bienes ni prestación de servicios, el acto por el cual el fiduciario constituye un patrimonio fideicometido.

Asimismo, precísase que en el fideicomiso de titulización, el fiduciario presta servicios financieros al fideicomitente, a cambio de los cuales percibe una retribución y el dominio fiduciario sobre cualquier tipo de bienes".

La norma antes mencionada resulta acertada y despeja las dudas existentes en torno a la obligación de pagar el I.G.V. en el caso de las transferencias de bienes para la constitución de patrimonios fideicometidos. Se recoge así, la corriente doctrinaria expuesta líneas arriba en relación a la naturaleza jurídica de las transferencias en dominio fiduciario, al precisar la Ley que tales operaciones no califican como "ventas" gravadas con el impuesto, lo que implica reconocer que ellas no suponen la "transmisión de propiedad de los bienes", supuesto que constituye el hecho generador del tributo.

Conviene destacar que las transferencias de bienes muebles e inmuebles a que se refiere la Décimo Quinta Disposición Complementaria, Transitoria y Final del T.U.O. de la Ley del I.G.V. son aquéllas efectuadas por el originador en calidad de dominio fiduciario, para la constitución de un patrimonio fideicometido, así como las realizadas en el momento de la devolución del remanente luego de concluido el fideicomiso. Por tanto, cualquier otra transferencia de bienes que pudiera llevarse a cabo entre el patrimonio fideicometido y el fideicomitente a título distinto de los indicados anteriormente, dará lugar a la aplicación del I.G.V. en el caso que los bienes se encuentren sujetos al pago del tributo.

Analicemos seguidamente a quién corrresponde abonar el impuesto por las operaciones gravadas que se lleven a cabo en los procesos de titulización.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras tienen la condición de contribuyentes del impuesto.

[7] El IGV grava, entre otras operaciones, la venta de bienes muebles y la primera venta de inmuebles que realice el constructor. Conforme al numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por "venta", todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin. Asimismo, la norma considera como "venta" a los retiros de bienes que realicen los sujetos del impuesto.

Consecuentemente, tanto el fideicomitente como el patrimonio fideicometido resultarán obligados al pago de este impuesto por las operaciones comprendidas en el campo de aplicación del tributo que cada uno realice.

Pongamos, como ejemplo, una titulización que realiza una empresa financiera de los flujos futuros que se derivan de las cuotas de contratos de arrendamiento financiero. En este caso, el obligado al pago del I.G.V. por cada una de las cuotas que abonen los arrendatarios será la entidad financiera, pues es ella la que brinda el "servicio" gravado con el impuesto. El hecho que se transfieran al patrimonio fideicometido los flujos futuros derivados de las cuotas, no implica que la entidad financiera haya cedido su posición contractual en los contratos de leasing, lo que implica que ésta mantiene su condición de arrendadora en dichos contratos. Además, no podría ser de otra manera, pues, como se sabe, únicamente las entidades del sistema financiero se encuentran autorizadas a llevar a cabo estas operaciones.

En tal sentido, al ser la entidad financiera la que efectúa la prestación gravada con el tributo (dar en uso un bien mueble o inmueble a cambio de una retribución), será ella la obligada al pago del I.G.V. De igual manera, al ejercerse la opción de compra por el arrendatario, la empresa financiera deberá pagar el I.G.V., cuando corresponda.

Por su parte, el patrimonio fideicometido deberá efectuar el pago del I.G.V., en aquellos casos en los que venda bienes adquiridos a terceros o generados por los activos transferidos en dominio fiduciario, o cuando preste algún servicio gravado con el impuesto, lo cual ocurriría, por ejemplo, si refinancia algún crédito.

Es importante mencionar que, según el numeral 11 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentran exonerados hasta el 31 de diciembre del año 2000 "los intereses que se perciban, con ocasión del cobro de la cartera de créditos transferidos en dominio fiduciario por Empresas de Operaciones Múltiples del Sistema Financiero, a que se refiere el literal A del artículo 16° de la Ley 26702 y que integran el activo de un patrimonio fideicometido".

Dicha exoneración no alcanza a los intereses por refinanciaciones y otros conceptos que pudiera obtener el patrimonio fideicometido, al originarse en operaciones distintas a las celebradas por el originador.

La mencionada exoneración, sólo se encuentra vigente hasta el 31 de diciembre del presente año, aunque es sabido que las citadas exenciones se prorrogan año tras año.

No obstante, aún si no se prorrogara la referida exoneración, los flujos que perciba el patrimonio fideicometido provenientes de los créditos transferidos, no darían lugar al pago del I.G.V., al no haber prestado dicho patrimonio ningún servicio de crédito. Esta interpretación ha sido recogida en el Proyecto de modificaciones al Reglamento de la Ley del I.G.V.[8] en el cual se precisa que, en los casos de transferencias de crédito, el transferente es el único contribuyente por las operaciones que originaron los créditos cedidos, aunque se establece como condición para ello que se deje constancia en un "documento" (cuyas características, forma y condiciones podrán ser reguladas por SUNAT) del monto del crédito transferido, de los intereses devengados a la fecha de transferencia, así como aquéllos que no se hubieran devengado a dicho momento pero que forman parte del monto transferido.

El proyecto de norma también señala que "por excepción, el adquirente será contribuyente respecto de los intereses y demás ingresos que se devenguen a partir de la fecha de la transferencia, siempre que no se encuentren incluidos en el monto total consignado en el comprobante de pago que sustente la transferencia del crédito, inclusive cuando no se hubiere emitido éste último".

Comentando la exoneración prevista en el numeral 11 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en su oportunidad se dijo lo siguiente:

"Si bien el fin de la norma fue despejar las incertidumbres existentes a fin de promover la realización de procesos de titulización en el caso de entidades financieras, lo cual resulta plausible; sin embargo, otorga una innecesaria exoneración a una operación que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas, creando así mayores confusiones.

En efecto, debe tenerse presente que el I.G.V. grava operaciones específicas. Así, en el caso de empresas, financieras o no, las operaciones de crédito están comprendidas en el ámbito de aplicación del tributo al calificar como "servicios" afectos, consistentes en una prestación de dar determinada suma de dinero por un cierto plazo, a cambio de lo cual se percibe una

[8] Aún no publicado a la fecha del presente artículo.

retribución -intereses- que constituye renta de tercera categoría. En el caso de préstamos bancarios, el servicio es brindado por la entidad financiera y no por el patrimonio de propósito exclusivo quien no realiza ninguna operación afecta al I.G.V. que requiera de exoneración.

Además, el decreto supremo incurre en un error de técnica legislativa ya que no es posible exonerar "ingresos determinados (intereses)" pues el I.G.V. grava operaciones y son éstas las que, en todo caso, deben ser materia de exoneración (las exoneraciones contenidas en el Apéndice II de la Ley del I.G.V. son de carácter objetivo).

Por tanto, si se quería aclarar que los intereses que perciben los patrimonios de propósito exclusivo no generan la obligación de pagar I.G.V., hubiera bastado con "precisar" que son los bancos y no los patrimonios los que brindan los servicios de crédito".[9]

En lo que se refiere a la venta de los bienes transferidos en dominio fiduciario, aunque no existe precisión legislativa alguna al respecto, el obligado al pago del tributo debe ser el fideicomitente, toda vez que –para propósitos tributarios- tales bienes permanecen en su activo, tal como se señaló anteriormente.

Esta interpretación encuentra fundamento en el hecho que la Ley del I.G.V. ha señalado que la transferencia de bienes en dominio fiduciario, no constituye venta de bienes ni prestación de servicios.

Finalmente, en lo que respecta a la emisión de comprobantes de pago y partiendo de la premisa que los bienes transferidos en dominio fiduciario permanecen en el activo del fideicomitente, puede concluirse que es éste quien debe emitir los respectivos comprobantes de pago a los terceros adquirentes. Sin embargo, se trata sólo de una interpretación que, tributariamente, resulta ser la más adecuada, porque las normas vigentes no contienen ninguna regulación sobre este extremo.

Ahora bien, tratándose de la venta de bienes distintos de los recibidos en dominio fiduciario, o de la prestación de servicios que realice directamente el patrimonio fideicometido, corresponderá a éste emitir los comprobantes de pago respectivos.

Tributos Municipales:

El régimen tributario aplicable a las transferencias fiduciarias, mal que bien, ha sido regulado para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas; en cambio, no existe ninguna disposición que aclare el tratamiento que corresponde en el caso de los tributos municipales que pudieran afectar a este tipo de operaciones.

Como vimos anteriormente, se discute en doctrina si la transferencia fiduciaria implica la traslación del derecho de propiedad en favor del fiduciario. Si se entendiera que este tipo de transferencias conllevan a la de la nuda propiedad a que se refiere el Código Civil, debería concluirse que las mismas dan lugar al pago de tributos municipales, como es el caso del Impuesto de Alcabala, el cual grava las transferencias de inmuebles urbanos y rústicos.

Sin embargo, la opinión mayoritaria de los especialistas, se inclina por considerar a estas transferencias como operaciones *sui géneris* que no conllevan la transferencia plena de los derechos y atributos de la propiedad, por lo que es posible concluir que no se precipita la hipótesis de incidencia prevista en la Ley de Tributación Municipal que genera el pago del Impuesto de Alcabala.

A fin de evitar interpretaciones distintas por parte de las autoridades tributarias municipales, es necesario que se plasme de manera expresa en la Ley, que este tipo de transferencias en dominio fiduciario no generan la obligación de pagar el Impuesto de Alcabala, al igual de lo que se ha hecho en los casos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas a los que nos referimos anteriormente.

En relación a la solución dada al problema en México, Rodolfo Batiza comenta:

"En la práctica se suscitaron dudas respecto a si el impuesto sobre traslación de dominio de inmuebles gravaba las operaciones de fideicomiso. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal en uso de sus facultades para interpretar las leyes fiscales en caso dudoso, preparó un estudio (contenido en el oficio 247, expediente F-151/011/142, de fecha 30 de julio de 1952, D.O. de 26 de agosto siguiente, en el cual expuso que lo que gravaba el impuesto indicado es la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, tal como se entendía en el derecho romano, es decir, en forma completa y no restringida, sin más limitaciones y modalidades que las señaladas por las leyes. En cuando al fideicomiso, se planteaba la situación de si las transmisiones de inmuebles hechas por el fideicomitente al fiducia-

[9] CORDOVA ARCE, Alex. "Titulización de Carteras Crediticias e IGV"; En: Revista La Banca número 70.

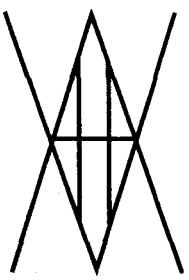
rio son de aquellas que grava el impuesto. Con apoyo en diversas disposiciones de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, de la Ley General de Instituciones de Crédito y de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, en el sentido de que como los bienes dados en fideicomiso no responden de las deudas del fideicomitente, del fiduciario y del fideicomisario, de que el fideicomisario puede reinvidicar los bienes que indebidamente hubieren salido del patrimonio en fideicomiso, de que los mismos bienes en ningún caso quedan afectados a otras responsabilidades que las derivadas del fideicomiso mismo y de que dichos bienes no entran en la masa de la quiebra de la institución fiduciaria, concluíase que en los casos de fideicomiso en que se establezca que el fideicomitente transmite a la fiduciaria la propiedad e los bienes inmuebles, no se opera la transmisión de propiedad que es objeto del impuesto, porque tal transmisión fiduciaria no es completa y, por lo mismo, no causa dicho impuesto".[10]

Respecto del Impuesto Predial, tampoco existe un tratamiento especial para los bienes entregados en fideicomiso. No obstante, siguiendo la interpretación que la transferencia fiduciaria no implica la traslación del derecho de propiedad, el fideicomitente debe continuar pagando el tributo respectivo por los bienes inmuebles entregados en fideicomiso, sin perjuicio que, contractualmente, pudiera establecerse que las sumas desembolsadas con la ocasión del pago del impuesto sean cubiertas con cargo al patrimonio fideicometido.

Ello no impide que en este tipo de operaciones, para un mejor control tributario, se establezca la obligación del fideicomitente y fiduciario de comunicar oportunamente a la Administración Tributaria las transferencias de inmuebles que se realizan en el marco de estos procesos.

Al igual que en los casos anteriores, queda evidenciada la necesidad de contar con regulaciones específicas que orienten adecuadamente a los contribuyentes respecto de las implicancias fiscales que se derivan de los procesos de titulización y así evitar sobrecostos y contingencias innecesarias que desalienten la ejecución de los mismos, como hemos mencionado en forma reiterativa a lo largo de este trabajo.

[10] BATIZA, Rodolfo; Op.Cit.; p. 170 y 171.



ABOGADA - NOTARIA

Ana María
Vidal Hermoza

Atención :

Lunes a Viernes : 9 a.m. - 1:30 p.m.
2:30 p.m. - 6 p.m.
Sábado : 9 a.m. - 1 p.m.

notaria@ec-red.com
nvidal@junin.itete.com.pe

Av. La Molina 1167 - Of. 118
Centro Comercial La Rotonda
La Molina

☎ 348-9143 • 348-5778
Fax: 348-0798

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN

Carlos Alberto Bassallo Ramos*

En el presente artículo, el autor nos introduce en el tema del fideicomiso de titulización y su tratamiento tributario. Así, parte por la definición del mismo y su diferenciación con otras figuras como la transferencia de propiedad, para luego centrarnos, específicamente, en el Impuesto a la Renta, los sujetos contribuyentes del mismo, las ganancias de capital y los ingresos exonerados, la distribución de beneficios y ganancias y la depreciación de activos fijos. Asimismo, desarrolla diversos aspectos relativos al Impuesto General a las Ventas y el tratamiento que recibe el fideicomiso de titulización en tanto una figura cuya constitución, en principio, no supone operaciones de venta.

Por último, concluye agregando su posición respecto de cómo deberían regularse los fideicomisos en general de modo que se identifiquen claramente los ingresos obtenidos y tributos originados por las operaciones comerciales realizadas por el fideicomitente y el patrimonio fideicometido para lograr un mejor control por parte de la administración tributaria.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, y en particular desde su aparición en la normatividad peruana en el año 1993, no es poca la bibliografía que se puede encontrar sobre el fideicomiso. Una de sus modalidades, el fideicomiso de titulización, por su especial característica de emisión de valores, ha sido regulado con gran acierto en la Ley del Mercado de Valores. Aún incipiente en el Perú, este instrumento financiero – la titulización – ha tenido gran desarrollo en materia de regulación y aplicación en otros países, dentro de los cuales podemos mencionar a Estados Unidos de Norteamérica, España, Francia, Inglaterra, México, Colombia, Chile, etcétera; debido, si se quiere, a una adecuada y transparente regulación del tema, especialmente en materia tributaria.

En este sentido, el presente artículo pretende profundizar y desarrollar los aspectos tributarios que rodean al fideicomiso de titulización, en especial a partir de la aprobación de la Ley 27039 y el Decreto Supremo 024-2000-EF, normas que contienen las implicancias tributarias aplicables a este fideicomiso, haciéndolo un instrumento más que atractivo para las empresas carentes de recursos líquidos. Asimismo, en lo que corresponde a los demás fideicomisos, se ensayará una propuesta que permita homogeneizar el tratamiento tributario que en la actualidad se aplica al fideicomiso de titulización.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

1.1 Objeto y sujetos

Desde el punto de vista económico, la titulización es un proceso de conversión de los flujos de fondos

* Abogado.

originados por activos ilíquidos o de baja rotación, en valores negociables que se encuentran respaldados por dichos activos. El atractivo de este instrumento financiero radica en el hecho de reducir el riesgo crediticio al mínimo, toda vez que está supeditado a la incobrabilidad o no realización de los activos que han sido transferidos para la constitución del fideicomiso, excluyendo como elementos de riesgo otras consideraciones particulares del titular de los activos, como pueden ser, deudas con terceros, baja productividad e ineficiencia comercial, entre otros.

Jurídicamente, bajo la modalidad del fideicomiso de titulización, el fideicomitente transfiere a un fiduciario un conjunto de activos, sujetos a dominio fiduciario de éste último, para la constitución de un patrimonio autónomo, que únicamente podrá ser utilizado con la finalidad específica de servir de respaldo a una emisión de valores. La adquisición de estos valores concede a su titular la calidad de fideicomisario, al igual que al originador o fideicomitente, el cual resultará beneficiado con la liquidez que le procure el negocio fiduciario, y por tanto, también puede ser calificado como fideicomisario.

Para el caso del fideicomiso de titulización, sólo podrán actuar como fiduciarios las sociedades titulizadoras. Estas sociedades deberán constituirse bajo la forma de sociedad anónima, y tendrán como objeto social exclusivo el desempeñar la función de fiduciario en procesos de titulización[1]. Cabe mencionar, sin embargo, que dada la generalidad con que la Ley del Mercado de Valores regula la figura del fiduciario o sociedad titulizadora, para este efecto debemos recurrir a la Ley 26702[2] (en adelante Ley General), a fin de delimitar con claridad a los sujetos que pueden desempeñar dicha función.

Así, tenemos que el artículo 242 de la Ley General establece que COFIDE, las Empresas de Operaciones Múltiples[3], las Empresas de Servicios Fiduciarios, y las Empresas de Seguros y Reaseguros, pueden desempeñarse como fiduciarios. Ahora bien, en el caso de las Empresas del Sistema Financiero, pueden actuar como fiduciarios en fideicomisos de titulización, sujetándose a lo dispuesto en la Ley del Mercado de Valores, pero a través de subsidiarias.

Asimismo, resulta pertinente indicar que la Ley del Mercado de Valores permite a las sociedades titulizadoras constituir patrimonios fideicometidos para lo cual deberán aportar activos con el fin de realizar procesos de titulización. En estos casos, la sociedad titulizadora reunirá las calidades de fideicomitente y fiduciario[4].

1.2 Formalidad

El acto constitutivo del fideicomiso deberá constar en Escritura Pública[5], salvo cuando se requiera para la inscripción del acto la utilización del formulario registral, o cuando ninguno de los activos requiera de dicha formalidad para su transferencia[6]. En el momento que los valores vayan a ser objeto de oferta pública, el acto constitutivo deberá ser inscrito en los Registros Públicos.

II. LEGISLACIÓN ESPECIAL

2.1 Ley 26702 – Ley General del Sistema Financiero

El artículo 241 de la Ley General, establece el concepto de fideicomiso, definiéndolo como la relación jurídica por la cual el fideicomitente transfiere bienes[7] en fideicomiso a otra persona, denominada fiduciario, para la constitución de un patrimonio fideicometido sujeto al dominio fiduciario de este último, y afecto al cumplimiento de un fin específico en favor del fideicomitente o un tercero denominado fideicomisario.

Como se puede apreciar, el fideicomiso es un instrumento genérico para la realización de un fin específico, el mismo que determinará la modalidad de fideicomiso que se constituye, como por ejemplo, de garantía, inmobiliario, de inversión, testamentario, de administración, de titulización, etcétera.

---

1 Artículo 302 del Decreto Legislativo 861 - Ley del Mercado de Valores.

2 Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Ley Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

3 Cuya relación la encontramos en el literal a) del artículo 16 de la Ley General, y en donde figuran las siguientes: Empresa Bancaria, Empresa Financiera, Caja Municipal de Ahorro y Crédito, Caja Municipal de Crédito Popular, EDPYME, Caja Rural de Ahorro y Crédito y Cooperativas de Ahorro y Crédito autorizadas para captar recursos del público.

4 Segundo párrafo del artículo 301 de la Ley del Mercado de Valores.

5 Artículo 308 de la Ley del Mercado de Valores.

6 Artículos 12 y 13 de la Resolución CONASEV 001-97-EF/94.10 – Reglamento de los Procesos de Titulización de Activos, publicado el 09 de enero de 1997.

7 En sentido general, el término bienes está referido tanto a los bienes físicos como a los intangibles expresados en derechos contenidos en documentos de crédito.

2.2 DECRETO LEGISLATIVO 861 – LEY DEL MERCADO DE VALORES

A su vez, el artículo 301 de la Ley del Mercado de Valores, define al fideicomiso de titulización[8] como la operación por la cual una persona, denominada fideicomitente, se obliga a efectuar la transferencia fiduciaria de un conjunto de activos[9] en favor del fiduciario para la constitución de un patrimonio autónomo denominado patrimonio fideicometido, sujeto al dominio fiduciario de este último, y afecto a la finalidad específica de servir de respaldo a los derechos incorporados en valores, cuya suscripción o adquisición concede a su titular la calidad de fideicomisario.

Asimismo, el artículo 313 del mismo Decreto señala que sobre el patrimonio fideicometido la sociedad titulizadora ejerce un dominio fiduciario que le confiere plenas potestades, incluidas las de administración, uso, disposición y reivindicación sobre los activos que integran el patrimonio fideicometido, y que es ejercido de acuerdo a la finalidad para la que fue constituido el fideicomiso con observancia de las limitaciones que se hubieran establecido en el acto constitutivo.

Sin embargo, la posibilidad del disfrute no está contenida en el citado artículo, y por el contrario, el artículo 258 de la Ley General establece que la sociedad titulizadora está prohibida de realizar operaciones, actos y contratos con los fondos y bienes del fideicomiso en beneficio de ella misma, es decir, la norma específicamente excluye la posibilidad de disfrute para el fiduciario, con o de los bienes entregados en fideicomiso.

III. TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD

Con relación a lo anteriormente expuesto, se debe determinar si la transferencia fiduciaria a que hace referencia el artículo 301 de la Ley del Mercado de Valores conlleva una transferencia de propiedad, o si por el contrario, se transfiere un derecho real distinto de éste.

Al respecto, tenemos que la propiedad es definida en el artículo 923 del Código Civil como el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. De acuerdo a los atributos que confiere el derecho de propiedad a su titular, se puede sostener que quien transfiere válidamente la propiedad de un bien se desvincula de su titularidad, sin que dicha transferencia suponga un derecho de recuperación del bien. Asimismo, la propiedad no se transfiere temporalmente, y es esencialmente incondicional, lo cual supone que quien adquiere el derecho lo hace en forma absoluta, pudiendo transferirlo nuevamente o ejercer sus atributos de acuerdo a su libre arbitrio, sin que quede supeditado o condicionado al cumplimiento de determinadas finalidades. (Ver Cuadro N° 1)

Por el contrario, en el caso de la transferencia fiduciaria materia de análisis, se observa que se transfiere un derecho en forma temporal y condicionado al cumplimiento de determinados fines, ejerciendo la sociedad titulizadora sus facultades con arreglo a la finalidad para la que fue constituido el fideicomiso, con las limitaciones establecidas en el acto constitutivo[10] y las prohibiciones del artículo 258 de la Ley General, en especial la de no disfrutar de los fondos y/o bienes del fideicomiso.

En consecuencia, considerando la diferente naturaleza jurídica de los derechos anteriormente comparados, se puede concluir que la transferencia fiduciaria a que se refiere el artículo 301 de la Ley del Mercado de Valores no implica la transferencia en propiedad de bienes, sino sólo la transferencia de un nuevo derecho real creado por la Ley General y la Ley del

CUADRO N° 1

DOMINIO FIDUCIARIO	DERECHO DE PROPIEDAD
Confiere plenas potestades, incluidas las de administración, uso, disposición y reivindicación sobre los activos entregados. No incluye el disfrute.	Poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien.
TEMPORAL, Duración máxima de 30 años.	PERPETUA
CONDICIONADA por el acto constitutivo, Ley del Mercado de Valores y la Ley General del Sistema Financiero.	INCONDICIONAL

[8] Por la titulización de activos una persona se obliga a transferir un grupo determinado de sus activos (generalmente cuentas por cobrar), para la constitución de un patrimonio independiente, que posibilitará la emisión de valores mobiliarios, cuyos derechos incorporados se encontrarán respaldados por dicho patrimonio.

[9] Son susceptibles de ser titulizados toda clase de activos, tanto muebles como inmuebles, así como la esperanza incierta de lo que probablemente se pueda generar, siempre que los mismos no se encuentren embargados ni sujetos a litigio.

[10] El artículo 308 de la Ley del Mercado de Valores establece el contenido mínimo del acto constitutivo del fideicomiso. El inciso e) del referido artículo dispone que en la Escritura Pública en la que consta el acto constitutivo se deberá señalar las limitaciones de la sociedad titulizadora a sus facultades de disposición y administración con relación a los activos que integran el patrimonio fideicometido.

Mercado de Valores, con características propias y distintas a las reguladas en el Libro V del Código Civil[11], pero con menores atributos que el derecho de propiedad.

IV. TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Planteado así el tema, corresponde ahora delinear y establecer los aspectos tributarios que sobre el fideicomiso de titulización se han aprobado hasta la fecha, sin dejar pasar la oportunidad para ensayar algunas propuestas en algunos puntos específicos.

4.1 Impuesto a la Renta

a) Sujeto en calidad de contribuyente

El literal j) del artículo 14 del Texto Único Ordenado – TUO de la Ley del Impuesto a la Renta[12], establece que para efecto de este Impuesto se considera como persona jurídica, y en consecuencia sujeto del mismo, a los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras (en un fideicomiso de titulización). De esta forma, los ingresos y demás rentas que este patrimonio fideicometido perciba como consecuencia de la realización de las operaciones para las que fue constituido, le serán imputadas como rentas propias y por lo que deberán tributar el Impuesto a la Renta como sujetos de dicho impuesto. Así, en aplicación de los artículos 79 y 85 del mismo dispositivo, dichos contribuyentes estarían obligados a presentar declaración jurada, al pago anual y los pagos a cuenta, respectivamente, en la medida que se generen ingresos gravables con el Impuesto a la Renta.

b) Ganancias de capital e ingresos exonerados

En lo que respecta a las ganancias de capital provenientes de la redención o rescate de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas, así como de valores representativos de participación, emitidos mediante oferta pública de conformidad con la Ley del Mercado de Valores, de patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, constituidos o establecidos en el país, el numeral 3 del inciso l) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que se encuentran exoneradas de dicho Impuesto hasta el 31 de diciembre del 2002.

Asimismo, de acuerdo al segundo párrafo del inciso i) del citado artículo, se encuentran exonerados del Impuesto hasta el 31 de diciembre del 2002, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, así como los incrementos o reajustes de capital previstos en el artículo 1235 del Código Civil que se paguen a los tenedores de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas emitidos por patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública al amparo de la Ley del Mercado de Valores. En este caso, la norma señala que no están comprendidos en la exoneración los intereses y reajustes de capital que perciban las empresas del Sistema Financiero autorizadas a operar por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), es decir, que si una empresa del sistema financiero autorizada por la SBS se convierte en inversionista o fideicomisario de un fideicomiso de titulización, los intereses y reajustes de capital que perciba sobre el valor del título suscrito, se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta.

c) Distribución de beneficios o ganancias

A su vez, el artículo 25 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que no constituye renta gravable la distribución de beneficios o ganancias provenientes de valores representativos de participación emitidos por Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras. De esta manera, se le otorga a dichos ingresos el mismo tratamiento que la ley dispone para los dividendos, en el entendido que tienen naturaleza similar, pues dichos beneficios o ganancias se otorgan de la utilidad del patrimonio fideicometido luego de aplicarse el Impuesto a la Renta que lo grava.

d) Depreciación de activos fijos

Un tema de especial importancia es el relacionado con la contabilidad del negocio fiduciario y la depreciación de los activos fijos que pudieran entregarse en fideicomiso. El artículo 7 de la Ley 26731[13], establece que tratándose del fideicomiso de titulización, el fideicomitente mantendrá dentro de su activo el valor de los activos transferidos al patrimonio fideicometido. Por su parte, el literal f) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que es deducible para determinar la renta neta de tercera categoría las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo. Seguidamente, el artículo 38 de la misma norma señala que el desgaste

[11] Recordemos que de acuerdo al artículo 881 del Código Civil, los derechos reales son los regulados en el Libro V del referido Código, y los que consten en otras leyes. En consecuencia, la creación de derechos reales no se encuentra limitada a los establecidos en el Código Civil.
[12] Aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, publicado el 14 de abril de 99.
[13] Modificó la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 31 de diciembre de 1996.

o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha Ley.

Como se puede apreciar, todas las disposiciones de la norma están dirigidas a que el titular del activo fijo deprecie el mismo, toda vez que dicho bien está siendo utilizado por él en el negocio, industria o actividad productora de sus rentas gravadas. Sin embargo, de ser el caso que el activo transferido en fideicomiso sea un bien del activo fijo, el cual – como ya se señaló – por la naturaleza del negocio fiduciario no se transfiere en propiedad y además, por mandato de la ley, debe quedar en la contabilidad del fideicomitente, la pregunta que surge inmediatamente es a cuál de los sujetos afectos (fideicomitente o patrimonio fideicometido) le corresponde depreciar y efectuar la deducción para efecto del Impuesto a la Renta.

Una posición sobre el particular, es que el patrimonio fideicometido pueda depreciar el bien y efectuar la deducción, toda vez que es quien lo está utilizando y desgastando en la generación de rentas gravadas. La crítica que se le hace a esta posición es que, de acuerdo a la naturaleza del negocio fiduciario, no existe una transferencia de propiedad, y por lo tanto, el titular o propietario del bien sigue siendo el fideicomitente, así como también que, dada la obligación de mantener los citados bienes en la contabilidad de este último, no podría reflejarse la depreciación en la contabilidad del patrimonio fideicometido.

Por otro lado, se sostiene que es el fideicomitente el que debe efectuar la deducción por depreciación, teniendo en cuenta las observaciones antes mencionadas. Sin embargo, en este caso se indica que es el patrimonio el que utiliza los bienes para la generación de rentas gravadas, no habiendo un correlato lógico para que el fideicomitente efectúe la deducción.

Sobre el particular, somos de la opinión que si bien el fideicomitente no utiliza directamente los activos transferidos en la generación de rentas gravadas, él es titular de los mismos, debe mantenerlos en su contabilidad, y se están desgastando para él (de manera similar que en los contratos de *leasing*), por lo que le correspondería efectuar la deducción, tal como lo hace la entidad del sistema financiero que entrega el bien materia del contrato de *leasing*. Claro está, que de acuerdo a esto último, si el fideicomitente no realiza actividades generadoras de renta de tercera categoría, no estaría en condiciones de recuperar el valor de la inversión en los bienes de capital mediante la depreciación de los mismos. Aceptar una tesis contraria, podría originar que los sujetos – titulares de bienes depreciables – que no realizan operaciones generadoras de renta de tercera categoría y que cedan en uso (arrendamiento simple por ejemplo) dichos bienes a otros sujetos que sí realizan actividades generadoras de renta de tercera categoría, pretendan entregar también con el título posesorio la posibilidad de depreciación, lo cual desnaturaliza la finalidad de la deducción por desgaste u obsolescencia que los contribuyentes deben efectuar.

4.2 Impuesto General a las Ventas

a) La Transferencia Fiduciaria No es Venta

El Texto Único Ordenado – TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV)[14] define como venta a todo acto por el que se transfieren bienes a titulo oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Asimismo, el Reglamento[15] de la referida Ley establece que se considera venta a todo acto a titulo oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la transferencia fiduciaria no genera ni conlleva la transmisión de propiedad de bienes, se concluye que en el fideicomiso de titulización la transferencia de los activos en favor del fiduciario para la constitución del patrimonio fideicometido no supone una venta de bienes afecta al Impuesto General a las Ventas. En tal sentido, atendiendo a la naturaleza de la transferencia fiduciaria antes mencionada, el legislador correctamente ha establecido con carácter interpretativo, en la Décimo Quinta Disposición Complementaria, Transitoria y Final del TUO de la Ley del IGV[16], que la transferencia en dominio fiduciario de bienes muebles y la primera trasferencia en dominio fiduciario de inmuebles, de ser el caso, que efectúe el fideicomitente a favor del fiduciario para la constitución de un fideicomiso de titulización, así como la devolución que realice el fiduciario al fideicomitente del remanente del patrimonio fideicometido extin-

[14] Literal a) del Artículo 3 del TUO, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF, publicado el 14 de abril de 1999.
[15] Numeral 3 del artículo 2 del Decreto Supremo 136-96-EF, publicado el 31 de diciembre de 1996.
[16] Incorpora las modificaciones a la Ley del IGV aprobadas por la Ley 27039, publicada el 31 de diciembre de 1998.

guido; no constituye venta de bienes ni prestación de servicios, para efecto del IGV.

b) Sujeto en calidad de contribuyente

Por otro lado, toda vez que es posible que el patrimonio fideicometido de sociedades titulizadoras realice como tal actividades que se encuentren dentro del campo de aplicación del IGV, es necesario establecer con claridad quién es el sujeto gravado por dichas actividades: el fideicomitente o el mismo patrimonio fideicometido; y si además de ello se designa como responsable a la sociedad titulizadora (fiduciario). Por tal razón, y a la par de lo que dos años atrás las normas del Impuesto a la Renta habían establecido, el primer párrafo del artículo 9 del TUO de la Ley del IGV, señala que son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras que efectúan operaciones afectas. Cabe mencionar, que el numeral 6 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV[17], establece con carácter interpretativo que el patrimonio fideicometido será contribuyente del Impuesto por las operaciones afectas que realice desde la fecha del otorgamiento de la escritura pública que lo constituya, salvo que ésta no se requiera, en cuyo caso será contribuyente cuando cumpla la formalidad exigida por las normas que regulan la materia para su constitución. De esta manera se reconoce el momento desde el cual pudo o puede ser sujeto de imputación tributaria, pues se entiende que en ese momento el fideicomiso se ha constituido.

De no haberse regulado de esta manera, ello hubiera originado para la SUNAT problemas de índole administrativo, toda vez que los ingresos percibidos por el patrimonio fideicometido serían consideradas rentas gravadas del mismo para efecto del Impuesto a la Renta, mientras que para efecto del IGV dichos ingresos serían operaciones afectas del fideicomitente, pues siempre mantiene la titularidad de los activos transferidos y de los frutos o mejoras que éstos originen. Por tanto, habiendo dos sujetos distintos para un mismo ingreso, no habría congruencia en cuanto a la emisión del comprobante de pago o la declaración del mismo.

c) Responsabilidad solidaria del fiduciario

A su vez, debido a que el patrimonio es un conjunto de activos distintos a los del fideicomitente y a los del fiduciario, pero sujetos al dominio fiduciario; para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se originen por el patrimonio fideicometido, el literal e) del artículo 10 del TUO de la Ley del IGV establece que el fiduciario es sujeto del Impuesto en calidad de responsable solidario, por las operaciones afectas que dicho patrimonio realice para el cumplimiento de sus fines, considerando que la posición en la que se encuentra le permite administrar y tomar decisiones sobre la gestión del negocio, tal como lo establecen las normas sobre la materia[18].

d) Operaciones del fiduciario

En cuanto al fiduciario, cabe recordar que de acuerdo al numeral 6 del artículo 224 de la Ley General, para actuar como fiduciarios en fideicomisos de titulización, las empresas del sistema financiero deben constituir empresas subsidiarias. A su vez, el literal i) del artículo 1 del Decreto Supremo 052-93-EF[19], dispone que no se encuentran comprendidas en la exoneración establecida en el numeral 1 del Apéndice II del TUO de la Ley del IGV - referida a las operaciones propias de las empresas del sistema financiero - las operaciones que efectúen las empresas subsidiarias de dichas empresas.

En ese sentido, la sociedad titulizadora o fiduciario, como cualquier otro prestador de servicios, se encontrará afecto al pago del IGV por las comisiones o contraprestaciones percibidas por los servicios de administración prestados al fideicomitente. Por esa razón, el numeral 20 del artículo 5 del Reglamento del IGV[20], dispone que se considera retribución gravada del fiduciario, las comisiones y demás ingresos que perciba como contraprestación por sus servicios financieros y de administración del patrimonio fideicometido, abonados por éste o por el fideicomitente, según se establezca en cada operación, dejando así plena libertad en la contratación para establecer la forma en que el fiduciario se hará cobro de lo que le corresponde por sus servicios.

e) Transferencia del crédito fiscal

Con relación al crédito fiscal, el artículo 24 del TUO de la Ley de IGV establece que en el caso del fideicomiso de titulización, el fideicomitente podrá transferir al patrimonio fideicometido, el crédito fiscal que corresponda a los activos transferidos para su consti-

[17] Incluido por el artículo 2 del Decreto Supremo 024-2000-EF, publicado el 20 de marzo del 2000.
[18] Artículo 306 y 313 de la Ley del Mercado de Valores, así como los artículos 252, 256, 257 y 258 de la Ley General.
[19] Publicado el 30 de marzo de 1993.
[20] Incluido por el artículo 3 del Decreto Supremo 024-2000-EF, publicado el 20 de marzo del 2000.

tución. Asimismo, señala que el patrimonio fideicometido podrá transferir al fideicomitente el remanente del crédito fiscal que corresponda a las operaciones que hubiera realizado para el cumplimiento de sus fines, con ocasión de su extinción. Al respecto, cabe indicar que de acuerdo a las normas que regulan el fideicomiso de titulización, se puede transferir para tal fin cualquier tipo de activos, es decir, cuentas por cobrar, activos fijos, etcétera.

En tal sentido, en el caso que se transfieran activos fijos adquiridos en su momento gravados con el IGV, resulta lógico que de manera proporcional al total de activos del fideicomitente, se pueda transferir el crédito fiscal al patrimonio fideicometido, pues éste corresponde a los activos transferidos. Sin embargo, si los activos fijos que se transfieren en fideicomiso fueron adquiridos exonerados o inafectos del IGV, el patrimonio fideicometido se estaría beneficiando con el crédito fiscal que le van a transferir, lo cual no guarda coherencia con la naturaleza y requisitos[21] para ejercer el derecho al crédito fiscal y no corresponde a los activos transferidos para la constitución del patrimonio fideicometido, tal como lo establece el citado artículo 24. De igual forma, en el caso que los activos transferidos tengan la naturaleza de cuentas por cobrar, el Impuesto correspondiente a la operación gravada que les dio origen ya fue abonado al fisco, y lo más probable es que se haya utilizado como crédito fiscal el IGV pagado en las adquisiciones de bienes y servicios que sustentaron la referida operación.

Por ello, hubiera resultado coherente que la norma reglamentaria excluya la posibilidad de transferir crédito fiscal en los casos mencionados en el párrafo anterior. Sin embargo, creemos que con el fin de impulsar y favorecer la utilización de este tipo de instrumento financiero, el legislador ha establecido en el numeral 14 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV[22], un procedimiento mediante el cual se determina una ratio (monto de los activos que serán transferidos entre el monto total de activos del fideicomitente), la mismo que se aplicará al saldo del crédito fiscal correspondiente al mes anterior al que se realice la transferencia fiduciaria, sin excluir del numerador que origina la ratio mencionada – como hubiera sido coherente con la naturaleza del crédito fiscal – los activos fijos adquiridos exonerados o inafectos, así como los activos que tengan la naturaleza de cuentas por cobrar. De esta manera, se obtiene un límite máximo de crédito fiscal que se puede transferir al patrimonio fideicometido, pudiendo el fideicomitente transferir un monto menor al obtenido, de estimarlo conveniente.

Ahora bien, esta transferencia de crédito fiscal se debe realizar en el período que se efectúe la transferencia fiduciaria y sobre el saldo del crédito fiscal (si lo hubiera), por lo que resulta comprensible que la norma reglamentaria haya previsto que el porcentaje determinado se aplique sobre el saldo que el fideicomitente mantenga en ese momento, el cual para efectos prácticos, generalmente es determinado con la declaración de pago del mes anterior.

f) Intereses generados por valores representativos del patrimonio

Con relación al tratamiento de los intereses generados por los valores que se emitan en el proceso de titulización, el mismo estará determinado por la calidad y naturaleza del adquirente o suscriptor del citado valor. Por tanto, si el adquirente es persona jurídica, dichos intereses se encontrarán gravados con el Impuesto por tratarse de una prestación de servicios (servicio de crédito). Por otro lado, si el adquirente fuera una persona natural, no existiría tal obligación en la medida que no desarrollen actividad empresarial, y que dicha prestación de servicios no sea realizada de manera habitual[23].

No obstante, cabe indicar que los intereses generados por bonos nominativos emitidos por empresas constituidas o que se constituyan en el Perú, siempre que la emisión se efectúe al amparo de la Ley General de Sociedades y la Ley del Mercado de Valores, están exonerados del Impuesto de acuerdo a lo que señala el numeral 7 del Apéndice II del TUO de la Ley del IGV. En ese sentido, no importaría quién es el adquirente de los bonos, pues su rendimiento siempre se encuentra exonerado, suerte que no siguen los demás valores, resultando sus intereses gravados de acuerdo a lo señalado anteriormente.

g) Transferencia de activos a terceros

Una vez finalizado o extinguido el fideicomiso, el fiduciario deberá entregar el remanente de los activos

[21] Dentro de los requisitos sustanciales para tener derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV pagado en las adquisiciones de bienes y/o servicios, el artículo 18 del TUO de dicho Impuesto, señala que las citadas adquisiciones deben constituir gasto o costo de la empresa (principio de causalidad en el Impuesto a la Renta) y deben estar destinadas a operaciones por las que se deba pagar el IGV, es decir, deben ser operaciones afectas.

[22] Incluido por el artículo 5 del Decreto Supremo 024-2000-EF, publicado el 20 de marzo del 2000.

[23] Segundo párrafo del artículo 9 del TUO de la Ley del IGV.

fideicometidos, así como los frutos y mejoras de los mismos, al fideicomisario o beneficiario, el cual podrá ser un tercero o el propio fideicomitente. Como quiera que se trata de la última etapa del proceso, los bienes remanentes serán transferidos definitivamente a terceros o regresarán a poder del fideicomitente. En este caso sólo estará afecta con el IGV la transferencia definitiva de los bienes a terceros, tratándose de bienes muebles o primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, siempre que el fideicomitente califique como sujeto del Impuesto. Toda vez que la Décimo Quinta Disposición Complementaria, Transitoria y Final del TUO de la Ley del IGV establece que la transferencia en dominio fiduciario de bienes muebles y la primera trasferencia en dominio fiduciario de inmuebles, de ser el caso, que efectúe el fideicomitente a favor del fiduciario para la constitución de un fideicomiso de titulización, así como la devolución que realice el fiduciario al fideicomitente del remanente del patrimonio fideicometido extinguido, no constituye venta de bienes ni prestación de servicios, para efecto de este Impuesto; por lo que la transferencia definitiva a terceros sí resulta afecta para el titular, es decir, para el fideicomitente.

4.3 Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES)

En el IES son sujetos afectos los empleadores por las rentas de quinta categoría que abonen, los perceptores de cuarta categoría y las empresas constructoras. En la medida que el Patrimonio Fideicometido adopte la posición de empleador o de empresa constructora, y que para la realización de sus actividades tenga la necesidad de contar con trabajadores dependientes o independientes, será considerado sujeto de este impuesto en calidad de contribuyente o responsable, respectivamente. Los demás intervinientes del fideicomiso, seguirán las normas generales del IES, según sea el caso.

4.4 Registro Único de Contribuyentes (RUC)

El literal a) del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia 061-97/SUNAT, establece que deberán inscribirse en el RUC los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, peruanos o extranjeros, domiciliados o no en el país, que sean contribuyentes de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.

Como se ha señalado anteriormente, los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras son considerados como personas jurídicas para efecto del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, son sujetos contribuyentes del mismo. A su vez, de acuerdo a las normas de IGV, también son sujetos de dicho Impuesto por las operaciones gravadas que realicen. Por tanto, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC y a cumplir con las comunicaciones y declaraciones que amerite la actualización de los datos del mencionado registro.

4.5 Comprobantes de Pago

De acuerdo al artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT, están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas que transfieran bienes o presten servicios, a título gratuito u oneroso. En tal sentido, el patrimonio fideicometido debe obtener primero la autorización de impresión de comprobantes de pago y en la oportunidad en que señale el Reglamento, deberá entregar el correspondiente comprobante de pago.

CUADRO N° 2

RESUMEN DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL PERÚ

		I. RENTA	IGV	IES
PATRIMONIO FIDEICOMETIDO	AFECTACIÓN	SÍ	SÍ	SÍ[24]
	DECLARACIÓN	SÍ[25]	SÍ	SÍ
	PAGO	SÍ	SÍ	SÍ
COMISIÓN DEL FIDUCIARIO		SÍ	SÍ	—
RENDIMIENTO DE VALORES		SÍ Exonerado[26]	SÍ / NO Exonerado[27]	—

V. FIDEICOMISOS REGULADOS POR LA LEY GENERAL DEL SISTEMA FINANCIERO

Con relación a las modalidades de fideicomiso diferentes al de titulización, las normas hasta ahora glosadas no las consideran como sujetos del Impuesto a la Renta ni como sujetos del Impuesto General a las Ventas, por lo que se entiende que el fideicomitente mantendrá su calidad de sujeto de tales impuestos por

[24] De acuerdo a lo señalado en el numeral 4.3 del presente documento, cuando abone rentas de cuarta categoría será agente de retención siempre y cuando el perceptor de dicha renta no haya comunicado a la SUNAT la suspensión de la retención del citado Impuesto.
[25] El artículo 79 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes del Impuesto que tengan rentas afectas deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.
[26] Exonerados siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública al amparo de la Ley del Mercado de Valores.
[27] De acuerdo a lo señalado en el literal f) del numeral 4.2 del presente documento.

los ingresos y rentas derivados de las operaciones que el patrimonio fideicometido pueda realizar. Reafirma esta apreciación lo establecido por el artículo 6 de la Ley 26731[28], que señala que el Impuesto a la Renta que grave las rentas o ganancias de capital que obtengan los bienes y/o derechos que se transfieran en fideicomiso al amparo de la Ley General[29], serán de cargo del fideicomitente. En este caso, la misma norma establece que el fiduciario será responsable del pago del impuesto correspondiente, el que, de ser el caso, tendrá carácter de pago a cuenta. Asimismo, el TUO de la Ley del IGV sólo ha considerado como sujeto de dicho Impuesto al patrimonio fideicometido en los fideicomisos de titulización, razón por la cual se puede concluir que el legislador sólo ha querido darle ese trato a un tipo de fideicomiso y no a todos.

Ahora bien, tal como se ha señalado anteriormente, nuestra legislación regula genéricamente en la Ley General la figura del Fideicomiso, señalando las condiciones especiales en cada una de las modalidades, así como las que le son aplicables a todas ellas. Por otro lado, la Ley del Mercado de Valores establece las normas especiales relativas a procesos de titulización, dentro de las que se encuentra el Fideicomiso de Titulización como uno de los instrumentos que viabiliza las operaciones de titulización. En ese sentido, el género "Fideicomiso" está regulado por las normas del sistema financiero, mientras que una de las especies, "Fideicomiso de Titulización", se norma en disposiciones especiales de la Ley del Mercado de Valores.

Sin embargo, en la medida que todas las clases de fideicomisos tienen la misma naturaleza jurídica, y en consecuencia, siempre el patrimonio fideicometido es independiente del originador o fideicomitente, de manera tal que puede realizar operaciones gravadas o no con el Impuesto, convendría establecer que los patrimonios fideicometidos de cualquier especie son contribuyentes del Impuesto a la Renta y del IGV, ampliando en ese sentido lo dispuesto por las normas que regulan dichos tributos.

En ese sentido, cabe recordar que siendo el Impuesto a la Renta un tributo de periodicidad anual, cualquier modificación en los elementos constitutivos de la hipótesis de incidencia de dicha Ley es aplicable desde el 1 de enero del ejercicio siguiente al de su publicación[30]. Por tal razón, con el fin de que ambos tributos comiencen el nuevo tratamiento paralelamente, se tendría que diferir expresamente la vigencia de las disposiciones referidas al IGV a partir del 1 de enero siguiente a la publicación de las normas modificatorias, de lo contrario éstas regirían a partir del día siguiente al de publicación de la Ley, de acuerdo a lo señalado en el artículo 109 de la Constitución Política del Perú, originando un grave problema operativo para los fideicomitentes y los patrimonios fideicometidos, así como dificultades en el control para la Administración Tributaria.

Por último, cabe indicar que con relación a los mencionados impuestos, si bien se crearía un nuevo sujeto de imputación tributaria, no existirá ningún efecto importante sobre la recaudación correspondiente a estos sujetos y operaciones, pues los ingresos percibidos por las operaciones que realice el patrimonio fideicometido actualmente son de cargo del fideicomitente, por lo que sólo se estaría produciendo una redistribución de la carga fiscal y de la recaudación actual en función al sujeto. Sin embargo, para efectos prácticos, la propuesta de modificación apunta al hecho de que se identifiquen claramente los ingresos obtenidos y tributos originados por las operaciones comerciales realizadas por el fideicomitente y el patrimonio fideicometido, de donde se obtendría adicionalmente un mejor y más eficiente control por parte de la Administración Tributaria, toda vez que resulta más simple verificar las operaciones gravadas del patrimonio fideicometido en calidad de sujeto gravado independiente, en lugar de hacerlo en la contabilidad agregada del fideicomitente; y, por otro lado, la propuesta principalmente busca establecer que en cualquier tipo de fideicomisos, dado que la naturaleza es la misma, la transferencia de dominio fiduciario de bienes no constituya venta de bienes ni prestación de servicios para efecto del IGV y el Impuesto a la Renta.

[28] Modificó la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 31 de diciembre de 1996.
[29] Esta ley regula de manera general la figura del fideicomiso en todas sus formas. El fideicomiso de titulización está regulado por la Ley del Mercado de Valores.
[30] Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF.

MIRANDA & AMADO
ABOGADOS

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FACTORING EN EL PERÚ

Rocío Liu Arévalo y Eduardo Sotelo Castañeda*

Una de las alternativas de financiamiento que tienen las empresas a su alcance es la que se presenta a través del contrato de factoring. En virtud de dicho contrato una de las partes - factor - adquiere todos o una parte de los créditos que la otra parte - factorado - tiene frente a terceros, adelantándole a cambio el importe de los mismos.

En el presente artículo, los autores describen y analizan el régimen tributario aplicable al contrato de factoring en el Perú, principalmente en lo que se refiere al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Venta. En ese sentido, el presente artículo motiva al lector a reflexionar sobre la naturaleza del referido contrato, así como respecto de la manera como debe regularse el mismo.

I. INTRODUCCIÓN

El factoring encuentra, para algunos autores, su origen en el siglo XVIII, cuando la actividad desarrollada por los *selling agents* de las empresas textiles inglesas en las colonias americanas, les impuso la necesidad de convertirse no solamente en comerciantes de las mercaderías que exportaban sino, además, en financistas.[1] Una vez importada la figura al suelo del nuevo continente, los norteamericanos habrían asimilado y desarrollado la fórmula, así, luego de modificarla y añadirle algunas variantes, desembocaron en lo que se vino a llamar el *new style factoring*, de raigambre ya norteamericana, que es prácticamente la figura como la conocemos hoy en día. En décadas no muy lejanas, las empresas de factoring norteamericanas se lanzaron a la conquista del mercado europeo y mundial, movimiento que estuvo alentado por la decisión emprendida en 1959 por el First National City Bank de Nueva York de crear un departamento de factoring, absorbiendo la sociedad Huleschman and Company.[2]

La difusión de la figura del factoring[3] en el Perú, como instrumento de financiación de las empresas, ha cobrado vigencia e importancia en los últimos años debido, en gran parte, a la situación macroeconómica imperante en ese período y a sus deletéreos efectos y,

---

* Rocío Liu es Abogada egresada de la Pontificia Universidad Católica del Perú, especialista en Derecho Tributario y Profesora Adjunta del Seminario de Integración en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú; completó estudios en la Maestría de Derecho Empresarial en la Universidad de Lima. Eduardo Sotelo es Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, especialista en Derecho Tributario, Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), y Master en Derecho por The University of Chicago Law School (USA).

1 Tal la descripción que hace Mario BONFANTI en su obra Contratos Bancarios, Abeledo Perrot, Bs.As. 1993. p. 293.

2 FARINA, Juan M. Contratos Comerciales Modernos. Editorial Astrea. Buenos Aires – Argentina, 1993. p. 522.

3 Se utiliza el término anglosajón de uso más común y, además, adoptado por la regulación nacional. Otros términos propuestos en la doctrina no han gozado de adhesión ni predicamento. Factoring suele traducirse al castellano como "factoraje" que significa empleo y encargo del factor, que es el auxiliar del comerciante autorizado para traficar en nombre y por cuenta del poderdante. Factoraje no recoje con exactitud el contenido de lo que se denomina factoring.

en parte también, a la atención que las entidades gubernamentales correspondientes le han brindado a la figura, luego de una toma de conciencia de su importancia y utilidad.

En tal contexto el factor tributario se torna relevante. El presente trabajo describe de manera sintética el régimen tributario aplicable en el Perú al contrato de factoring. Algunas cuestiones generales y básicas sobre el contrato se introducen en la parte inicial tan sólo a efectos de centrar la figura legal y, accesoriamente, dar una noción de la riqueza conceptual de la que el factoring goza hoy en la doctrina, pero que no es motivo ni objeto de este artículo. A continuación, se explica de manera sucinta la forma de recepción legal del factoring en nuestro ordenamiento y el tratamiento tributario anunciado, restringiendo este último a los tributos en los cuales el contrato tiene impacto, como son, el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas –cuya regulación es íntegramente aplicable al Impuesto de Promoción Municipal, según disposición expresa en nuestro ordenamiento-.

Se ha excluido *ex profeso* un análisis y reflexión teóricos o conceptuales de la figura y su tipología, de indudable interés académico; diversos aspectos económicos vinculados con la institución; así como, comentarios acerca del factoring internacional, de creciente importancia en las operaciones comerciales modernas al punto que ha recibido la atención de la Convención Unidroit[4] de 1988. Entonces, en definitiva, lo que debe esperar encontrar el lector en el presente artículo es una descripción -quizás fríamente técnica, pero innegablemente útil- del tratamiento recibido por la figura en la normativa tributaria peruana vigente, restringida a los tributos ya mencionados, un análisis de dicha regulación, y su interpretación y problemática puntual, surgida de la opción legislativa adoptada. Al final del trabajo, entonces, el lector se encontrará familiarizado con el régimen tributario de la institución, tal cual su estadio positivo actual, y en aptitud, tanto de contestar la propuesta de interpretación que hemos realizado, como de sugerir probablemente una mejor.

II. GENERALIDADES SOBRE EL FACTORING

1. Definición

En la doctrina se define al contrato de factoring como el acuerdo por el cual una de las partes, llamada factor, adquiere todos, una porción o una categoría de créditos que la otra parte, llamada factorado o cliente, tiene frente a sus proveedores o clientes –deudores-; adelanta el importe de dichos créditos (factoring con financiación), se encarga del cobro de ellos y, si así se pacta, asume el riesgo de la posible insolvencia de los deudores.[5] En este contrato, el factorado cede al factor (que generalmente es una entidad financiera) los créditos de plazo no vencido que tiene frente a sus clientes o proveedores. Estos créditos resultan de operaciones habituales efectuadas por el factorado, pendientes de vencimiento.[6]

El factor, sobre la base de la adquisición de los créditos del factorado, adelanta los importes respectivos, sea de inmediato o al vencimiento de tales créditos, sea asumiendo los riesgos de la cobranza o no.[7]

El factor puede, además, brindar al factorado otros servicios accesorios como la administración de la cartera de clientes, servicio de *marketing*, informaciones estadísticas, etc. A pesar de que en el factoring existe una transferencia de facturas por cobrar o documentos crediticios, el factor se vale de esta compra para prestar servicios al factorado[8], los que pueden clasificarse en servicios de financiamiento y servicios de gestión de cobranzas. En cualquiera de estos servicios, el factor percibe el porcentaje convenido por la gestión de cobro, gastos de financiamiento y premio.

---

4 Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado, Convención de Otawa de 28 de mayo de1988.

5 La función de garantía o asunción de riesgos financieros comporta la asunción por parte de la sociedad de factoring del riesgo de insolvencia del deudor cedido, lo que viene a vincularse en la práctica con la aprobación del crédito. Ver. DEL RIO PASCUAL, Amparo. La Convención Unidroit de Otawa de 28 de mayo de 1988 sobre el factoring internacional. En Revista de Derecho Mercantil. Madrid. Gráficas Aguirre Campano. No. 223. 1997. p. 300.

6 Algunos autores enfatizan el empleo del factoring, generalmente, en el caso que el factorado se dedique a la venta de mercaderías como a la prestación de servicios cuyo cobro se realiza a corto plazo, sin que ello excluya ni los pagos ni las deudas a largo plazo. Ver. FARINA, Juan. Op.cit. p. 522-3.

7 "Dentro de esta estructura jurídica unitaria se ha considerado que el cliente recibe del factor una suma de dinero acorde con el monto de un cierto número de créditos, descontado el porcentaje que corresponde al factor, el cual pasa a asumir los riesgos y cargas de la cobranza. Se trataría –en términos de derecho anglosajón- de un loan secured by books debts." BONFANTI, Mario. Op. Cit. p. 299.

8 El Profesor Rafael Cruz Torres, resalta el hecho que la noción de factoring –internacional- propuesta por la Convención de Unidroit gire en torno a dos ideas centrales, la de cesión de créditos, por un lado, y la del desenvolvimiento por parte del factor de unas "funciones", de otro. Enfatiza el Profesor, la precisión en el uso del término "funciones" en vez del de "servicios", pues, algunas actividades realizadas por el factor, ya titular de los créditos, son efectuadas en interés propio y no como prestación al cedente. CRUZ TORRES, Rafael. El factoring internacional: estructura y modalidades operativas. En Revista de Derecho Mercantil. Madrid. Gráficas Aguirre Campano. No. 227. 1998. p.229.

2. CLASES DE FACTORING

La clasificación más importante en doctrina, por sus efectos legales, distingue, básicamente, entre dos tipos de factoring:

a) Factoring sin responsabilidad o sin recurso, por el cual el factor adquiere las facturas o instrumentos de crédito, generalmente de alto valor adquisitivo que [illegible] sin responsabilidad. Se le llama también factoring real.

b) Factoring simple o con responsabilidad o con recurso, en donde el factorado asume la responsabilidad de un eventual incumplimiento por parte del deudor frente al factor. En esta modalidad se considera que propiamente no hay transferencia de propiedad de las facturas o instrumentos de crédito, por lo que, en estricto, constituye una modalidad de descuento, que es como alguna legislación, incluyendo la nuestra, la llama y regula.

Otras clasificaciones de factoring a tener en cuenta se basan en: (i) su forma de ejecución (factoring con notificación a los deudores y factoring sin conocimiento del deudor); (ii) la existencia o inexistencia de "servicio financiero" (*maturity factoring*[9], y *credit-cash factoring* o *discounting factoring*[10]); y, (iii) su evolución histórica (*colonial factoring*[11], *factoring old line*[12] y *factoring new line*[13]).

3. DEFINICIÓN DE FACTORING EN LA NORMATIVA NACIONAL

En nuestro país, la Resolución SBS 1021-98[14], aprobó el Reglamento de Factoring, Descuento y Empresas de Factoring - en adelante, el Reglamento-.

Dicho Reglamento define el factoring como la operación mediante la cual el factor adquiere, a título oneroso, de una persona natural o jurídica, denominada cliente, instrumentos de contenido crediticio, no vencidos, prestando en algunos casos servicios adicionales a cambio de una retribución, y en que el factor asume el riesgo crediticio de los deudores de los instrumentos adquiridos.

En este sentido, en nuestro país la normativa ha optado por tipificar y denominar como factoring únicamente a aquel factoring que la doctrina llama sin responsabilidad o sin recurso.

[illegible] de Banca y Seguros como una operación de descuento, conforme se deriva del artículo 12 del Reglamento. Según esta norma, el descuento es la operación mediante la cual el descontante entrega una suma de dinero a una persona natural o jurídica denominada cliente, por la transferencia de determinados instrumentos de contenido crediticio, y en que el descontante asume el riesgo crediticio del cliente y éste a su vez asume el riesgo crediticio del deudor de los instrumentos transferidos. Es decir, el descontante no asume el riesgo crediticio del deudor - a diferencia de lo que sucede con el factor en el factoring sin responsabilidad o sin recurso-.

4. REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS DEL FACTORING EN LA NORMATIVA NACIONAL

En cuanto a las características de las operaciones de factoring, según el Reglamento, éstas pueden versar sólo sobre instrumentos con contenido crediticio que sean de libre disposición del cliente, los cuales pueden ser facturas, facturas conformadas y títulos valores representativos de deuda, así definidos por las leyes y reglamentos de la materia.

La transferencia de estos instrumentos comprende la transmisión de todos los derechos accesorios, salvo pacto en contrario, y se produce por endoso o por cualquier otra forma que permita la transferencia en propiedad al factor, según las leyes de la materia.

No podrán realizarse operaciones de factoring con instrumentos vencidos u originados en operaciones de financiamiento con empresas del sistema financiero.

---

[9] En el que se excluye cualquier anticipo en el pago de los créditos cedidos, pues dicho importe es desembolsado por el factor a medida que las deudas van venciendo.

[10] En el que el servicio de financiación es esencial y prevaleciente, acercando la especie a la figura del descuento bancario.

[11] En el que el factor actuaba como distribuidor del factorado, que es la forma en la que nace la figura.

[12] Que es el que vemos comúnmente utilizado en la actualidad.

[13] Que la doctrina documenta como una nueva evolución del factoring, desarrollado en los Estados Unidos de Norteamérica, caracterizado por incorporar una mayor gama de actividades a cargo del factor, que se suman a las actualmente en uso.

[14] De fecha 1 de octubre de 1998, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 3 del mismo mes y año.

El contrato de factoring se perfecciona mediante contrato escrito entre el factor y el cliente, el cual debe contener los requisitos mínimos establecidos en el artículo 3 del Reglamento.

En nuestra normativa, adicionalmente, la operación de factoring debe realizarse con conocimiento de los deudores de los instrumentos crediticios que se adquieren, salvo que por la naturaleza de los instrumentos adquiridos, dicho conocimiento no sea necesario. A este efecto, se presume que los deudores conocen del factoring cuando se tenga evidencia de la recepción de la notificación correspondiente en sus domicilios legales o en aquéllos señalados en los instrumentos, o cuando mediante cualquier otra forma se evidencie indubitablemente que el deudor conoce del factoring.

Las únicas empresas facultadas para operar como factores, según el artículo 6 del Reglamento, son:

a) Las empresas de factoring que hayan sido autorizadas[15] por la Superintendencia de Banca y Seguros -SBS- ;

b) Las empresas bancarias[16] y otras empresas de operaciones múltiples organizadas para realizar las operaciones previstas en el módulo 1 del artículo 290 de la Ley 26702.

En cuanto a los derechos y obligaciones que el contrato de factoring genera para el factor, el artículo 7 del Reglamento señala que son derechos mínimos del factor: realizar todos los actos de disposición con relación a los instrumentos adquiridos, y cobrar una retribución por los servicios adicionales que se hayan brindado; mientras que el artículo 8 del Reglamento contempla como obligaciones mínimas del factor: adquirir los instrumentos de acuerdo con las condiciones pactadas, brindar los servicios adicionales pactados, pagar al cliente por los instrumentos adquiridos, y asumir el riesgo crediticio de los deudores. Por su parte, los artículos 10 y 11 del Reglamento establecen los derechos y obligaciones correlativos del cliente frente al factor.

En relación con los servicios adicionales que el factor puede prestar al cliente, el artículo 9 del Reglamento prevé que tales servicios adicionales a la adquisición de instrumentos pueden consistir en investigación e información comercial, gestión y cobranza, servicios contables, estudios de mercado, asesoría integral y otros de naturaleza similar.

III. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FACTORING

1. Impuesto a la Renta

De conformidad con el inciso e) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta[17], cualquier renta obtenida por personas jurídicas califica como renta de tercera categoría.

Así pues, las rentas provenientes de las operaciones de factoring constituyen rentas de tercera categoría afectas al Impuesto a la Renta para el factor.

A tal efecto, será renta para el factor la ganancia constituida por la diferencia entre el valor del crédito representado por los instrumentos adquiridos y el valor al que el factor adquirió dichos instrumentos del cliente. Por ejemplo, si el factor adquirió un instrumento que representaba un crédito ascendente a 100, pero únicamente se obligó a pagar por la adquisición de éste al cliente un monto ascendente a 80, será renta de tercera categoría la ganancia que obtenga, constituida por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor al que asciende el crédito adquirido, o sea, 20 en el ejemplo referido.

También es ingreso computable a los efectos de establecer la renta neta de tercera categoría gravada con el IR de cargo del factor, la retribución que reciba por los servicios adicionales al factoring que preste a favor del cliente, de ser el caso.

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 57 de la Ley del IR, las rentas y gastos de tercera categoría se imputan a un determinado período o ejercicio fiscal, siguiendo el método, criterio o principio de lo devengado, el cual, en términos generales, implica que, sin importar cuándo se perciben, las rentas y los gastos se imputan al ejercicio en que se devengan. A tales efectos, el devengo importa que, en el caso de rentas, se ha adquirido el derecho a su percepción y, en el caso de gastos, que ha surgido la obligación de asumirlos o pagarlos, cuando sus montos están determinados.

Así pues, las rentas de tercera categoría provenientes de las operaciones de factoring deberán computarse

[15] Inciso 8 del artículo 282 de la Ley General de Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley 26702 –en adelante referida como Ley 26707 o Ley de Bancos-.
[16] Habilitación que viene otorgada por el artículo 283 de la Ley de Bancos.
[17] Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo 054-99-EF.

cuando se devenguen. En este sentido, existen opiniones encontradas respecto de la fecha en la que deben reputarse devengadas tales ganancias para efectos del IR peruano.

Hay desde quienes afirman, en una primera postura, que el devengo de la renta para el factor se produce en la misma fecha de la adquisición del crédito. En una segunda postura, hay quienes afirman que el devengo se produce en la fecha de vencimiento de los instrumentos de crédito. Y, por último, la no menos controvertible posición de quienes sostienen que la ganancia obtenida por el factor sólo se devenga en el momento de la realización del crédito adquirido, por cuanto sólo desde esa fecha el factor se beneficia de la ganancia constituida por la diferencia entre el valor al que asciende el crédito y el valor al que fue adquirido.

En las dos primeras posiciones mencionadas se da primacía, respectivamente, a la existencia del derecho al cobro o a la fecha que marca la exigibilidad de la prestación contenida en el instrumento. Respecto de dichas dos primeras posturas debemos recordar que el original derecho de cobro -es decir, el que mantiene el cliente- pre-existe en todos los casos a la celebración del propio contrato de factoring -cuya ejecución es la real fuente de la ganancia del factor- y que tal derecho nace de una operación subyacente, distinta de y previa a la de factoring, llevada a cabo entre el cliente y un tercero, deudor en el instrumento.

Existen razones para sustentar que la tercera posición, la menos conservadora, es la que debiera aplicar el factor, pues antes de la fecha de realización tendría un simple costo de adquisición de un instrumento de crédito, aunque por valor menor al representado en el mismo instrumento. No contamos con antecedentes oficiales sobre la posición que la Administración Tributaria ha adoptado o aplicado a este respecto, lo que deja latente el riesgo de que ella considere esta modalidad como un diferimiento del devengo e imputación de la renta a favor del factor.[18]

En cuanto a la renta obtenida por los servicios adicionales que el factor se compromete a prestar, ésta se devenga en el momento en que el factor adquiere el derecho a su percepción, aun cuando todavía no haya vencido el plazo para su pago -es decir, aunque todavía no sea exigible- o no se haya producido su cancelación -es decir, aunque todavía no se haya percibido la retribución respectiva-.

Los ingresos netos que se obtengan por las operaciones de factoring, así como los correspondientes a las operaciones adicionales, constituirán base imponible para efectos del cálculo de los pagos a cuenta mensuales del IR por rentas de tercera categoría, que está obligado a efectuar el factor. La imputación de los ingresos netos provenientes de las operaciones de factoring a un período mensual específico se rige también por el mismo criterio de lo devengado, según la explicación realizada en párrafos precedentes.

2. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

2.1 Normativa aplicable

Para explicar el tratamiento actual que la normativa del Impuesto General a las Ventas (IGV) otorga a las operaciones de factoring, procederemos en forma previa a enumerar, en estricto orden cronológico, la sucesión de normas que se han dado sobre la materia.

i) La Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo[19], precisó en su Quinta Disposición Complementaria y Transitoria (5ª DCT), que las operaciones de factoring tienen el carácter de prestación de servicios financieros a cambio de las cuales el factor recibe una comisión y la transferencia en propiedad de facturas, y que la citada transferencia y correspondiente cesión de créditos no constituye venta de bienes ni prestación de servicios.

ii) Posteriormente, se sustituyó el Título I del Reglamento de la Ley del IGV mediante el Decreto Supremo 136-96-EF[20], que en el numeral 16 de su artículo 5 dispuso que la determinación del impuesto bruto y la base imponible del IGV se regirán por las siguientes normas:

"16. FACTORING

En las operaciones de factoring, el transferente mantiene la calidad de contribuyente por las operaciones que originaron las facturas transferidas al factor.

[18] Contablemente, sin embargo, la operación genera una disminución de las cuentas por cobrar provenientes de los clientes, aumentando los fondos recibidos como caja; la diferencia obtenida entre el valor nominal de los documentos cedidos y el monto abonado por el factor será contabilizado como una carga financiera. Ver. Factoring: aspectos contables y tributarios. En Análisis Tributario. Aele. Vol. XI. No. 120. Enero 1998. p. 15.

[19] Aprobada por el Decreto Legislativo 821, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 23 de abril de 1996 y vigente desde el día siguiente.

[20] Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1996 y vigente desde el 1 de enero de 1997.

La base imponible de los servicios prestados por el factor está constituida por los intereses y comisiones que perciba. También se entiende como comisión, aquella constituida por la diferencia entre el valor nominal de las facturas transferidas y el monto del financiamiento que el factor otorga".

iii) De otro lado, la Quinta Disposición Final (5ª DF) del Decreto Supremo 136-96-EF, señaló que en el caso de operaciones de factoring, el transferente considerará únicamente el monto de las operaciones sustentadas con las facturas transferidas. En tal sentido, el monto percibido por el transferente, con motivo de la transferencia de facturas al factor, no deberá incluirse dentro del cálculo establecido en el punto 6.2 del numeral 6 del artículo 6 del mismo Decreto Supremo –relativo a la determinación por prorrata del crédito fiscal para los sujetos del IGV que realizan conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con dicho impuesto-.

iv) El artículo 22 de la Ley 27039[21], sustituyó el artículo 75 del Decreto Legislativo 821 por el siguiente texto:

"Artículo 75.- TRANSFERENCIA DE CRÉDITOS

Para efectos de este Impuesto, en el factoring el factor adquiere créditos del cliente, asumiendo el riesgo crediticio del deudor de dichos créditos; prestando, en algunos casos, servicios adicionales a cambio de una retribución, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto. La transferencia de dichos créditos no constituye venta de bienes ni prestación de servicios; siempre que el factor esté facultado para actuar como tal, de acuerdo a lo dispuesto en normas vigentes sobre la materia.

Cuando con ocasión de la transferencia de créditos, no se transfiera el riesgo crediticio del deudor de dichos créditos, se considera que el adquirente presta un servicio gravado con el Impuesto. El servicio de crédito se configura a partir del momento en el que se produzca la devolución del crédito al transferente o éste recomprara el mismo al adquirente. En estos casos, la base imponible es la diferencia entre el valor de transferencia del crédito y su valor nominal.

En todos los casos, son ingresos del adquirente o del factor gravados con el Impuesto, los intereses devengados a partir de la transferencia del crédito que no hubieran sido facturados e incluidos previamente en dicha transferencia.

Tratándose de los servicios adicionales, la base imponible está constituida por el total de la retribución por dichos servicios; salvo que el factor o adquirente no pueda discriminar la parte correspondiente a la retribución por la prestación de los mismos, en cuyo caso la base imponible será el monto total de la diferencia entre el valor de transferencia del crédito y su valor nominal".

v) Por último, la Segunda Disposición Final (2ª DF) de la Ley 27039 precisa que cuando la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821 hace mención a la transferencia de facturas, se refiere al crédito representado por dicho documento u otros que las normas sobre la materia permitan.

2.2 Análisis de la normativa aplicable

i) Factoring y Descuento

De las normas referidas en el acápite anterior, se sigue en primer lugar que la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821, precisada por la 2ª DF de la Ley 27039, considera como operaciones de factoring únicamente a la transferencia en propiedad de facturas u otros instrumentos con contenido crediticio que las normas permitan -tales como facturas conformadas o títulos valores representativos de deuda, según el Reglamento de la SBS-, es decir, al factoring sin responsabilidad o sin recurso. En este sentido, la 5ª DCT no considera como factoring a lo que la doctrina denomina factoring con responsabilidad o con recurso –operaciones de descuento según el Reglamento posteriormente expedido por la SBS-.

Así pues, aunque el artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, regula además del factoring sin responsabilidad o sin recurso, el factoring con responsabilidad o con recurso, sólo denomina factoring al primero –como se deriva del primer párrafo del referido artículo 75- y no al segundo –que es simplemente denominado por el segundo párrafo del mismo artículo como transferencia de créditos sin transferencia del riesgo crediticio del deudor-. De allí que el título otorgado a dicho artículo 75 sea, en general, "transferencia de créditos".

[21] Ley 27039, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998, la cual modificó el Decreto Legislativo 821 y entró en vigencia el 1 de enero de 1999.

La base imponible de los servicios prestados por el factor está constituida por los intereses y comisiones que perciba. También se entiende como comisión, aquella constituida por la diferencia entre el valor nominal de las facturas transferidas y el monto del financiamiento que el factor otorga".

iii) De otro lado, la Quinta Disposición Final (5ª DF) del Decreto Supremo 136-96-EF, señaló que en el caso de operaciones de factoring, el transferente considerará únicamente el monto de las operaciones sustentadas con las facturas transferidas. En tal sentido, el monto percibido por el transferente, con motivo de la transferencia de facturas al factor, no deberá incluirse dentro del cálculo establecido en el punto 6.2 del numeral 6 del artículo 6 del mismo Decreto Supremo –relativo a la determinación por prorrata del crédito fiscal para los sujetos del IGV que realizan conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con dicho impuesto-.

iv) El artículo 22 de la Ley 27039[21], sustituyó el artículo 75 del Decreto Legislativo 821 por el siguiente texto:

"Artículo 75.- TRANSFERENCIA DE CRÉDITOS

Para efectos de este Impuesto, en el factoring el factor adquiere créditos del cliente, asumiendo el riesgo crediticio del deudor de dichos créditos; prestando, en algunos casos, servicios adicionales a cambio de una retribución, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto. La transferencia de dichos créditos no constituye venta de bienes ni prestación de servicios; siempre que el factor esté facultado para actuar como tal, de acuerdo a lo dispuesto en normas vigentes sobre la materia.

Cuando con ocasión de la transferencia de créditos, no se transfiera el riesgo crediticio del deudor de dichos créditos, se considera que el adquirente presta un servicio gravado con el Impuesto. El servicio de crédito se configura a partir del momento en el que se produzca la devolución del crédito al transferente o éste recomprara el mismo al adquirente. En estos casos, la base imponible es la diferencia entre el valor de transferencia del crédito y su valor nominal.

En todos los casos, son ingresos del adquirente o del factor gravados con el Impuesto, los intereses devengados a partir de la transferencia del crédito que no hubieran sido facturados e incluidos previamente en dicha transferencia.

Tratándose de los servicios adicionales, la base imponible está constituida por el total de la retribución por dichos servicios; salvo que el factor o adquirente no pueda discriminar la parte correspondiente a la retribución por la prestación de los mismos, en cuyo caso la base imponible será el monto total de la diferencia entre el valor de transferencia del crédito y su valor nominal".

v) Por último, la Segunda Disposición Final (2ª DF) de la Ley 27039 precisa que cuando la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821 hace mención a la transferencia de facturas, se refiere al crédito representado por dicho documento u otros que las normas sobre la materia permitan.

2.2 Análisis de la normativa aplicable

i) Factoring y Descuento

De las normas referidas en el acápite anterior, se sigue en primer lugar que la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821, precisada por la 2ª DF de la Ley 27039, considera como operaciones de factoring únicamente a la transferencia en propiedad de facturas u otros instrumentos con contenido crediticio que las normas permitan -tales como facturas conformadas o títulos valores representativos de deuda, según el Reglamento de la SBS-, es decir, al factoring sin responsabilidad o sin recurso. En este sentido, la 5ª DCT no considera como factoring a lo que la doctrina denomina factoring con responsabilidad o con recurso –operaciones de descuento según el Reglamento posteriormente expedido por la SBS-.

Así pues, aunque el artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, regula además del factoring sin responsabilidad o sin recurso, el factoring con responsabilidad o con recurso, sólo denomina factoring al primero –como se deriva del primer párrafo del referido artículo 75- y no al segundo –que es simplemente denominado por el segundo párrafo del mismo artículo como transferencia de créditos sin transferencia del riesgo crediticio del deudor-. De allí que el título otorgado a dicho artículo 75 sea, en general, "transferencia de créditos".

[21] Ley 27039, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998, la cual modificó el Decreto Legislativo 821 y entró en vigencia el 1 de enero de 1999.

ii) Transferencia de Instrumentos y Cesión de Créditos

De otro lado, como bien señala la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821, la transferencia en propiedad de instrumentos con contenido crediticio y correspondiente cesión de créditos que se produce en el factoring, no constituye venta de bienes ni prestación de servicios.

Ello es coherente con el análisis de las normas del IGV. Ciertamente, el artículo 1 del Decreto Legislativo 821, comprende como operaciones gravadas únicamente a las siguientes: a) la venta en el país de bienes muebles; b) la prestación o utilización de servicios en el país; c) los contratos de construcción; d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de ellos así como la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con él, siempre que el precio de la venta realizada sea inferior al valor de mercado; y, e) la importación de bienes.

De las operaciones mencionadas, es claro que la transferencia en propiedad de instrumentos con contenido crediticio no constituye un contrato de construcción, una venta de inmuebles ni una importación de bienes. Restaría determinar si dicha transferencia constituye una venta de bienes muebles en el país o una prestación o utilización de servicios en el país.

Sobre el particular, cabe indicar que el servicio, tal como lo definían los numerales 1 y 2 del inciso c) del artículo 3 del Decreto Legislativo 821, así como el texto de las mismas normas según la sustitución operada por la Ley 27039 a partir del 1 de enero de 1999, implica la realización de una acción o de una prestación que en ningún caso está constituida por la prestación de dar en propiedad un bien a cambio de una retribución, por cuanto tal prestación cuando es en propiedad, y por tanto con carácter definitivo, configura una venta en los términos del numeral 1 del inciso a) del artículo 3 del Decreto Legislativo 821, según el cual, es venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Así pues, es claro que la transferencia en propiedad de créditos no constituye un servicio cuya prestación o utilización en el país pudiera considerarse una operación gravada con el IGV, sino que se trata más bien de una venta en los términos en que ésta es definida por el Decreto Legislativo 821.

Ahora bien, aun cuando hemos afirmado que dicha transferencia en propiedad de créditos constituye una venta a los efectos del IGV, no es una operación gravada con este impuesto por cuanto no califica como una venta de bienes muebles en el país.

Ciertamente, conforme dispone el inciso b) del artículo 3 del Decreto Legislativo 821, para los efectos de la aplicación del IGV se entiende por bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a dichos muebles corporales, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Complementariamente, el numeral 8 del artículo 2 del Decreto Supremo 136-96-EF establece que no están comprendidos en la definición de bienes muebles del inciso b) del artículo 3 del Decreto Legislativo 821 –es decir, no son bienes muebles–, la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas; las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, nave o aeronave.

De allí que la transferencia en propiedad de instrumentos con contenido crediticio –cesión de créditos- que se produce en las operaciones de factoring, no constituye para el cliente venta de bienes muebles o prestación de servicios gravada con el IGV, como bien señala la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821, precisada por la 2ª DF de la Ley 27039. En el mismo sentido se pronuncia el primer párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, cuando señala que la transferencia de créditos que se produce en el factoring no constituye venta de bienes ni prestación de servicios, siempre que el factor esté facultado para actuar como tal, de acuerdo con lo dispuesto en normas vigentes sobre la materia.

La misma conclusión, es decir que la transferencia de créditos no constituye venta de bienes ni prestación de servicios gravada con el IGV, se aplica para la transferencia de créditos sin transferencia de riesgo crediticio del deudor –factoring con responsabilidad o con recurso, que ni las normas del IGV ni el Reglamento de la SBS denominan factoring-, pues aun cuando la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821 y el primer párrafo del artículo 75 del mismo Decreto Legislativo, según el texto sustituido por la Ley 27039, aluden únicamente a la transferencia de créditos que se produce en las operaciones de factoring, es claro que la transferencia de créditos sin transferencia del riesgo crediticio del deudor tampoco constituye una venta de bienes muebles por el transferente ni un servicio prestado por éste, que pudiera quedar afecto al IGV, de acuerdo con la explicación que hemos efectuado en los párrafos precedentes.

De otro lado, como señala la 5ª DF del Decreto Supremo 136-96-EF, el cliente que transfiere los instrumentos con contenido crediticio no debe considerar como ingresos por operaciones no gravadas el importe recibido por tal transferencia, para efectos de determinar su crédito fiscal bajo el procedimiento descrito por el numeral 6.2 del artículo 6 del mismo Decreto Supremo –según este procedimiento, cuando el sujeto del IGV realice operaciones gravadas y no gravadas con este impuesto y no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el IGV, deberá calcular el crédito fiscal aplicando sobre el impuesto que haya gravado dichas adquisiciones, un porcentaje expresado hasta con dos decimales, obtenido de dividir el monto de las operaciones gravadas con el impuesto y el monto de sus exportaciones de los últimos doce meses (incluido el mes al que corresponde el crédito), entre el total de las operaciones gravadas y no gravadas, incluyendo las exportaciones, de los últimos doce meses-. Es decir, para hallar el porcentaje que sirve para determinar el crédito fiscal a que tiene derecho el cliente que realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, dicho cliente no deberá considerar dentro de sus operaciones no gravadas el importe que reciba por la transferencia de créditos al factor.

Aun cuando la 5ª DF del Decreto Supremo 136-96-EF se refiere expresamente al factoring, dicha disposición también es aplicable a la transferencia de créditos regulada por el segundo párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039 –transferencia de créditos sin transferencia de riesgo crediticio del deudor-.

iii) Factoring como Servicio Financiero gravado

En concordancia con la naturaleza del contrato de factoring, la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821 estableció que el factoring tiene carácter de prestación de servicios financieros. Y es que si bien la forma de la operación es una transferencia o cesión de derechos crediticios, la finalidad u objetivo que es la esencia de la institución radica en realizar la liquidez de una cartera mediante la sustitución de un nuevo deudor -el factor- que ocupa frente al factorado el lugar de muchos o de otro u otros deudores cuya obligación de pago se encuentra diferida o sujeta a plazo, anticipando o adelantando el pago a favor del factorado, y sin otorgarle un crédito. Por la sustitución en el lugar de los deudores del factorado, el factor recibe una comisión y la transferencia en propiedad de instrumentos con contenido crediticio.

La ley tributaria, en el caso del IGV, ha admitido la distinción entre la forma en la que se estructura la operación financiera del factoring -transferencia o cesión de derechos crediticios- y el fondo, contenido o sustancia misma del factoring consistente en un servicio u operación de financiamiento -como ha sido explicado-.

Por un lado, entonces, la transferencia de los instrumentos con contenido crediticio o la cesión de créditos que permite la concreción del servicio de financiamiento no califican como operaciones para efectos del IGV y, por ende, no se encuentran gravadas con este impuesto.

De otro lado, y como consecuencia de la distinción anotada, el factoring, como servicio financiero, califica como una operación de servicios para la normativa del IGV y se encuentra gravado con este impuesto. En la medida en que dicho servicio de financiamiento es de tipo oneroso le corresponde como retribución y base imponible del IGV la diferencia, que aprovecha al factor, entre el valor nominal del crédito y el valor al que el crédito fue adquirido. Esta base imponible puede ser distinta dependiendo de que encontremos servicios adicionales acompañando el factoring a los que se atribuya una porción de dicho diferencial como retribución, según comentaremos en el acápite v) siguiente.

iv) Descuento como Servicio de Crédito gravado

Por otro lado, tratándose de la transferencia de créditos sin transferencia del riesgo crediticio del deudor, que no constituye típicamente factoring, de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, se considera que el adquirente de los créditos presta un servicio de crédito gravado con el IGV, que se aplica sobre la base imponible constituida por la diferencia entre el valor de adquisición del crédito y su valor nominal.

En el mismo supuesto, el servicio se configura desde el momento en que el adquirente devuelve el crédito al transferente o éste recompra el crédito al adquirente –bajo la premisa, en ambos casos, que la transferencia del crédito que efectúe el adquirente al transferente no se realiza en propiedad y por tanto no es definitiva, de modo que el adquirente debe devolver el crédito al transferente o éste debe recomprar el crédito al adquirente-.

La distinción de este tipo de operación respecto de aquella que constituye un factoring típico para nuestro ordenamiento tributario o legal, en general, salta a la vista. En el caso de la operación que llamamos descuento el adquirente tiene a disposición la posibilidad de recurrir por el importe nominal de los instrumentos crediticios tanto al deudor en ellos como al transferente de ellos, con lo cual, el importe adelantado se convierte en un crédito otorgado a favor del transferente de los instrumentos quien, por ende, queda obligado a devolver el importe adelantado, lo cual se produce con la devolución del crédito por el adquirente o con la recompra del crédito por el transferente.

En cuanto a la base imponible del IGV, si bien el segundo párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, señala que es la diferencia entre el valor de adquisición del crédito y su valor nominal, esto es correcto únicamente cuando el adquirente del crédito (descontante) lo cobra a su vencimiento. Por el contrario, si el adquirente no obtiene la cancelación a su vencimiento del crédito adquirido, dado que no ha asumido el riesgo del deudor, devolverá dicho crédito y el instrumento que lo representa al transferente (cliente), en cuyo caso la base imponible del IGV por el servicio de crédito, no puede estar constituida sino por la diferencia entre el importe entregado por el adquirente (descontante) al transferente (cliente) del crédito, y el que éste entregue al adquirente (descontante) cuando se produzca la devolución o recompra del crédito, vencido y no cobrado, por cuanto en este supuesto sólo dicha diferencia constituirá la retribución que el adquirente (descontante) obtendrá por el servicio de crédito prestado al transferente (cliente). Si bien esta interpretación no se deriva del texto literal de la disposición comentada, constituye una interpretación lógica y sistemática de las normas del IGV, básicamente de aquella que establece el total de la retribución por el servicio como la base imponible del IGV en el caso de la prestación de servicios (inciso b del artículo 13 del Decreto Legislativo 821), regla general que también es de aplicación al servicio de crédito que se configura en la operación de descuento.

v) Servicios Adicionales gravados

En quinto lugar, se deriva de las normas citadas que los servicios adicionales que preste el factor en las operaciones de factoring, están afectos al IGV de cargo del factor, conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039 -como ya señalamos, de acuerdo con el Reglamento, los servicios adicionales pueden consistir en investigación e información comercial, gestión y cobranza, servicios contables, estudios de mercado, asesoría integral y otros de naturaleza similar-.

El cuarto párrafo del mismo artículo 75 establece que la base imponible está constituida por el total de la retribución que el factor reciba del cliente por dichos servicios adicionales, en la medida en que el factor y el cliente hayan acordado una retribución separada por los servicios adicionales. De lo contrario, es decir, si el factor y el cliente no han acordado una retribución separada por los servicios adicionales, será también base imponible del IGV de cargo del factor que grava tales servicios adicionales, la diferencia entre el valor de transferencia del crédito del cliente al factor y el valor al que asciende dicho crédito –al que el referido artículo 75 denomina como valor nominal del crédito-.

Es decir, si el factor no puede discriminar la parte correspondiente a la retribución por la prestación de los servicios adicionales, la base imponible del IGV que grava estos servicios será el monto total de la diferencia entre el valor de transferencia del crédito y el valor al que éste asciende –valor

nominal-. Por el contrario, si el factor puede discriminar claramente entre la parte correspondiente a la retribución por la prestación de los servicios adicionales, y lo que constituye su ganancia por la adquisición de un crédito a un valor inferior del monto al que asciende –valor nominal-, sólo se considerará como base imponible del IGV por los servicios adicionales prestados por el factor, la retribución que el cliente pague por dichos servicios adicionales, y no la ganancia por la diferencia entre el valor nominal del crédito y el valor al que éste fue adquirido – entonces, esta última diferencia no constituye base imponible del impuesto que grava los servicios adicionales, sin perjuicio que según lo expuesto en el acápite iii) anterior, tal diferencia sí constituya base imponible del IGV por el servicio financiero involucrado en una operación de factoring-.

Lo mismo rige, en nuestra opinión, para los servicios adicionales que se presten en la transferencia de créditos regulada por el segundo párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039 –transferencia de créditos sin transferencia de riesgo crediticio del deudor-.

vi) Ingresos por intereses devengados a partir de la transferencia del crédito

Finalmente, como dispone el último párrafo del artículo 75 del Decreto Legislativo 821, según el texto sustituido por la Ley 27039, son ingresos del factor –tratándose de las operaciones de factoring- o del adquirente –tratándose de la transferencia de créditos sin transferencia del riesgo crediticio del deudor, la cual no constituye una operación de factoring-, los intereses que el crédito devengue a partir de la fecha de su transferencia al factor o adquirente –que por tanto se devengarán a favor del factor o adquirente-, que no hubieran sido facturados e incluidos previamente en dicha transferencia. Estos intereses son aquellos derivados de la operación que subyace a la de factoring o de descuento, es decir la que dio origen al crédito cedido.

En estricto, tales intereses que se devenguen con fecha posterior a la transferencia del crédito al factor o adquirente, podrían estar afectos o no al IGV. En principio, en cualquiera de estos dos casos, dichos intereses no constituyen retribución por la operación de factoring o descuento, ya que acrecientan a favor del factor o adquirente en virtud de su título sobre los documentos y no en mérito de la transferencia. Nos explicamos.

Los incisos a) al d) dl artículo 13 del Decreto Legislativo 821 establecen que la base imponible del IGV está constituida por: el valor de venta – en las ventas de bienes-, el total de la retribución –en la prestación o utilización de servicios en el país-, el valor de construcción –en los contratos de construcción-, el ingreso percibido con exclusión del valor del terreno -en la venta de inmuebles-.

A tal efecto, según el artículo 14 del Decreto Legislativo 821, se entiende como valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción. Añade dicho artículo que se entenderá que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Así pues, los intereses devengados por el "precio" no pagado en las operaciones gravadas con el IGV, también están afectos a este impuesto. Conforme señala el numeral 11 del artículo 5 del Decreto Supremo 136-96-EF, cuando los cargos adicionales a que se refiere el artículo 14 del Decreto Legislativo 821 no fueran determinables a la fecha de nacimiento de la obligación, éstos integrarán la base imponible en el mes en que sean determinables o en el que sean pagados, lo que ocurra primero.

De allí que, cuando los intereses que se devenguen a favor del factor o adquirente –con posterioridad a la adquisición por éstos del instrumento con contenido crediticio-, constituyan intereses devengados por el "precio" no pagado en las operaciones gravadas con el IGV -operaciones que como hemos mencionado son aquéllas que subyacen a la de factoring o descuento-, tales intereses constituirán ingresos gravados con este impuesto para el factor o adquirente de los instrumentos de crédito.

En cambio, cuando los intereses que se devenguen para el factor o adquirente –con posterioridad a la

adquisición por éstos del instrumento con contenido crediticio-, no estén vinculados con la realización por el factorado o transferente de una operación gravada con el IGV -nuevamente, operación previa y distinta del factoring y del descuento-, tales intereses no constituirán ingresos gravados con este impuesto para el factor o adquirente de los instrumentos de crédito –por ejemplo, si se trata de los intereses que devenga con posterioridad a su transferencia, una factura que sustenta una venta o prestación de servicios realizada por el factorado o transferente, exonerada del IGV-.

Ello, sin perjuicio que los referidos intereses puedan resultar exonerados del IGV en virtud del numeral 1 del Apéndice II del Decreto Legislativo 821, que será analizado en el acápite siguiente.

2.3 Análisis de la exoneración prevista en el numeral 1 del Apéndice II del Decreto Legislativo 821

El primer párrafo del artículo 5 del Decreto Legislativo No. 821 exonera del IGV a las operaciones contenidas en los Apéndices I y II de este mismo Decreto Legislativo. Además, conforme señala el primer párrafo de su artículo 7, sucesivamente prorrogado por las Leyes 26727, 26897, 27026 y 27215, las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre de 2000 –salvo prórroga posterior-.

El numeral 1 del Apéndice II del Decreto Legislativo 821[22] comprende como servicios exonerados del IGV:

"1. Servicios de crédito: Sólo los ingresos percibidos por los Bancos e instituciones financieras y crediticias, domiciliadas o no en el país, por concepto de ganancias de capital, derivadas de las operaciones de compraventa de letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás papeles comerciales, así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas.

Asimismo, los intereses y comisiones provenientes de créditos de fomento otorgados directamente o mediante intermediarios financieros, por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras, a que se refiere el inciso c) del artículo 19 del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta".

De lo dispuesto por el numeral 1 del Apéndice II citado, se deriva que las ganancias de capital que obtengan los bancos e instituciones financieras y crediticias, por la adquisición de letras de cambio, pagarés, facturas y demás papeles comerciales, está exonerada del IGV. Asimismo, están exonerados del IGV las comisiones e intereses que se deriven de las operaciones propias de los bancos e instituciones financieras y crediticias.

Según la precisión efectuada por el artículo 1 del Decreto Supremo 052-93-EF[23] no están comprendidas en la exoneración prevista en el numeral 1 del Apéndice II, las siguientes operaciones: a) custodia de bienes y valores; b) alquiler de cajas de seguridad; c) comisiones de confianza referidas en el artículo 110 de la entonces vigente Ley General de Instituciones Bancarias, Financieras y de Seguros, Decreto Legislativo 637[24]; d) arrendamiento financiero; e) asesoría financiera sin que ello implique manejo de dinero de sus clientes o de portafolios de inversiones por cuenta de éstos; f) arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; g) poderes generales y especiales para administrar bienes; h) representación de dueños de acciones, bonos y valores; i) operaciones que efectúen las empresas subsidiarias de los bancos e instituciones financieras y crediticias[25].

Ahora bien, a efectos de determinar los contribuyentes a quienes alcanza dicha exoneración al pago del IGV: bancos e instituciones financieras y crediticias, debemos remitirnos a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros –Ley 26702-.

El numeral 1 del artículo 282 de la Ley 26702 define empresa bancaria como aquélla cuyo negocio principal consiste en recibir dinero del público en depósito o bajo cualquier otra modalidad contractual, y en utilizar ese dinero, su propio capital y el que obtenga de otras fuentes de financiación en conceder créditos en las diversas modalidades, o a aplicarlos a operaciones sujetas a riesgos de mercado.

Por su parte, el numeral 2 del mismo artículo 282 define empresa financiera como aquélla que capta recursos del público y cuya especialidad consiste en

[22] De conformidad con la sustitución que introdujo el artículo 1 del Decreto Supremo 023-99-EF.
[23] Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 30 de marzo de 1993.
[24] Esta ley fue sustituida sucesivamente por el Decreto Legislativo 770 y por la Ley 26702.
[25] Véase el artículo 224 de la Ley 26702, sobre la obligación de las empresas del sistema financiero de constituir subsidiarias para las operaciones señaladas en dicho artículo.

facilitar las colocaciones de primeras emisiones de valores, operar con valores mobiliarios y brindar asesoría de carácter financiero.

Como se puede apreciar, las operaciones de factoring que realicen los bancos e instituciones financieras –según las definiciones comprendidas en los numerales 1 y 2 del artículo 282 de la Ley 26702-, están exoneradas del IGV, en virtud de lo dispuesto por el numeral 1 del Apéndice II del Decreto Legislativo 821[26]. Restaría determinar si las operaciones de factoring efectuadas por empresas especializadas de factoring también estarían comprendidas dentro de la exoneración del numeral 1 del Apéndice II referido. Para ello, las empresas de factoring tendrían que calificar como empresas crediticias, pues no están comprendidas ni como empresas bancarias ni como empresas financieras en las definiciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 282 de la Ley 26702.

La Ley 26702 no define qué se debe entender por empresa crediticia. Por su parte, el Decreto Legislativo 821 tampoco define lo que se debe entender por empresa crediticia. De allí que debemos recurrir a una interpretación sistemática de la normativa que regula el sistema financiero.

El artículo 282 de la Ley 26702 define las empresas conformantes del sistema financiero, entre las cuales se encuentran, además de las empresas bancarias y financieras, las Cajas Rurales de Ahorro y Crédito, las Cajas Municipales de Ahorro y Crédito, las Cajas Municipales de Crédito Popular, las empresas de desarrollo de la pequeña y micro empresa –EDPYMES-, las empresas de arrendamiento financiero, las empresas de factoring, las empresas afianzadoras y de garantías, las empresas de servicios fiduciarios y las Cooperativas de Ahorro y Crédito. De las empresas mencionadas, claramente son empresas crediticias, las Cajas Rurales de Ahorro y Crédito, las Cajas Municipales de Ahorro y Crédito, las Cajas Municipales de Crédito Popular, las EDPYMES y las Cooperativas de Ahorro y Crédito, en la medida que según el artículo 282 de la Ley 26702, dichas empresas se especializan en otorgar créditos o financiamiento.

Tratándose de las empresas de factoring, el numeral 8 del artículo 282 indica que su especialidad consiste en la adquisición de facturas conformadas, títulos valores y en general cualquier valor mobiliario representativo de deuda, sin mencionar que se trata de una empresa crediticia. Sin embargo, en opinión nuestra, las empresas de factoring también constituyen empresas crediticias conforme pasamos a explicar.

En efecto, como hemos señalado anteriormente, la naturaleza de los contratos de factoring es la de servicios financieros, tal como expresamente ha reconocido la 5ª DCT del Decreto Legislativo 821, de modo que si bien la forma de la operación es una transferencia o cesión de derechos de crédito, la finalidad u objetivo del factoring es dotar de liquidez al acreedor de una cartera de créditos –factorado-, mediante la sustitución del factor como nuevo deudor frente a éste, anticipando o adelantando el pago a favor del factorado y sin otorgarle un crédito. Entonces, si bien la forma en que se estructura una operación de factoring es la de una transferencia o cesión de derechos crediticios, el fondo, contenido o sustancia de esta operación consiste en un servicio u operación de financiamiento.

De allí que las empresas especializadas de factoring no son otra cosa que empresas de financiamiento, las cuales califican, en el sentido amplio del término, como empresas crediticias.

A la misma conclusión arribamos en virtud del análisis del Reglamento, cuando en su artículo 17 señala que son aplicables a las empresas de factoring las disposiciones sobre límites operativos establecidos en los artículos 198 y 199 de la Ley 26702, las normas emitidas por la SBS sobre identificación y administración del riesgo crediticio así como las referidas al régimen de provisiones por riesgo crediticio y bienes adjudicados. Es decir, es obvio que también para la SBS las empresas de factoring son empresas crediticias por lo que están sujetas a las disposiciones sobre límites operativos y riesgo crediticio que contiene la Ley 26702, así como a las que dicha entidad expide.

Por ende también, las ganancias de capital derivadas de las operaciones de factoring, así como las comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de las empresas de factoring, están exonerados del IGV, máxime si el artículo 1 del Decreto Supremo 052-93-EF, anteriormente citado, no excluye las operaciones de factoring de la exoneración prevista en el numeral 1 del Apéndice II.

En cuanto a los servicios adicionales a las operaciones de factoring –los cuales, según hemos mencionado anteriormente, pueden ser de investigación e información comercial, gestión y cobranza, servicios conta-

[26] Según el texto sustituido por el Decreto Supremo 023-99-EF.

bles, estudios de mercado, asesoría integral y otros de naturaleza similar-, la exoneración del IGV prevista en el numeral 1 del Apéndice II alcanza a las comisiones e intereses que se cobren por tales servicios en la medida en que éstos se deriven de las operaciones propias de las empresas de factoring -lo que presume, además, que sean operaciones que estén legalmente facultadas a realizar-, y siempre que no se encuentren excluidos de la exoneración por el artículo 1 del Decreto Supremo 052-93-EF.

Asimismo, cabría la posibilidad de que dichos servicios adicionales aun cuando excluidos de la categoría de operaciones propias, resulten exonerados del IGV, por constituir prestaciones accesorias a las de factoring. Debe, no obstante, tenerse en cuenta que la accesoriedad mencionada en el párrafo tercero del artículo 14 del Decreto Legislativo 821, que permite extender los alcances de una exoneración (la del factoring) a la venta de bienes muebles o la prestación de servicios que se proporcionen con motivo de dicha prestación de servicios exonerada, debe ser entendida de manera restringida, pues el Reglamento de dicho Decreto Legislativo -aprobado por Decreto Supremo 136-96-EF- en su artículo 5.1, ha impuesto como requisitos para lograr dicho efecto que exista "necesidad" y "proporcionalidad" entre la prestación accesoria y la prestación exonerada, para que aquélla resulte exonerada como esta última. De allí que la conclusión final acerca de la exoneración del IGV de cada uno de los servicios adicionales, importará realizar un análisis independiente, caso por caso, de la relación de dichos servicios con la operación de factoring concreta.

IV. REFLEXIÓN FINAL

Creemos, a esta altura, haber cumplido con nuestro objetivo de brindar en el presente trabajo un somero análisis de la regulación tributaria actual del factoring en el Perú. Muchos aspectos de los abordados son, innegablemente, discutibles y en tanto así hayan aparecido al lector, por lo menos coincidiremos en la conclusión de que la regulación está inacabada y hay, por ende, todavía mucho que reflexionar sobre esta figura.

El objetivo final será, entonces, lograr el equilibrio adecuado entre, de un lado, promover y maximizar el uso del factoring en beneficio del sector empresarial y la economía del país y, del otro, proteger la legítima pretensión estatal de aprehender con tributos aquellas operaciones que producen o ponen de manifiesto capacidad contributiva.

Si ideas de este último orden no se han siquiera deslizado a través de este trabajo, fríamente técnico como fue anunciado, ello se debe a lo modesto de nuestra pretensión original. A quien no hayamos complacido ofrecemos nuestras disculpas por haberlos defraudado.

Notario de Lima

Ricardo Ortiz de Zevallos Villarán
Av. Javier Prado Oeste 1406 San Isidro
Teléfono 422-9818 Fax: 422-9923
e-mail: postmast@rozv.com.pe

Ricardo Ortiz de Zevallos Villarán
Notario

PROPUESTAS PARA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DERIVADOS

Oscar Picón González*

Los instrumentos financieros derivados, como mecanismos empleados con finalidades especulativas de cobertura de riesgos, aún no tienen gran difusión en nuestro país. Así, es necesario que el legislador adopte las medidas pertinentes a fin de que los operadores financieros tengan reglas de juego claras antes de participar en ellos, en especial respecto de las normas tributarias.

El autor del presente artículo hace una introducción a este tema, partiendo de una breve explicación de lo que son los instrumentos financieros derivados y los aspectos contables referidos a éstos, para luego pasar a explicar las regulaciones que vienen recibiendo en otros países. Finalmente, analiza la normativa aplicable a los derivados en el Perú, adoptando una posición crítica que permitirá al legislador peruano tener una idea clara de cuáles son los aspectos que requieren mayor regulación o, en todo caso, necesitan ser evaluados.

INTRODUCCIÓN

El uso de los contratos derivados como mecanismos de cobertura de riesgo, e inclusive como instrumentos de especulación y arbitraje, ha tenido una gran difusión en países cuya economía y legislación han brindado el contexto adecuado para el desarrollo de estos instrumentos.

En el ámbito financiero, dos de las principales inquietudes de los protagonistas involucrados en el mercado de capitales son la rentabilidad que pueden obtener con sus inversiones y, ligada a ésta, la incidencia tributaria sobre las operaciones efectuadas.

En países que cuentan con un mercado desarrollado de instrumentos financieros derivados, la Administración Tributaria ha mostrado preocupación en regular este tema. Dicha regulación adopta diversas formas atendiendo a la realidad de cada economía y a los intereses fiscales de sus gobiernos, fijando reglas claras que permiten adoptar decisiones a los inversionistas, atenuando su nivel de riesgo.

Asimismo, la existencia de tales reglas les brinda a los usuarios del mercado de capitales la oportunidad de emplear la ingeniería financiera para desarrollar nuevos instrumentos que pudieran verse favorecidos con un particular tratamiento tributario.

En el Perú, hasta la fecha no existen reglas claras que permitan determinar con precisión el tratamiento tributario aplicable a los derivados financieros, incrementando de este modo el nivel de incertidumbre y acentuando la poca difusión en el empleo de estos instrumentos.

* Abogado. Profesor de la Maestría de Derecho Empresarial de la Universidad de Lima.

Por tal motivo, el propósito del presente artículo es compartir con el lector algunas inquietudes en torno al tratamiento tributario que podría darse en nuestro país a los contratos derivados, tomando en cuenta el propósito para el cual fueron realizados: cobertura, especulación o arbitraje, así como la preocupación por contribuir a un esquema impositivo neutral que evite generar distorsiones en el desarrollo de estos productos financieros.

A fin de alcanzar estos objetivos, a continuación desarrollaremos algunas ideas acerca de los contratos derivados, los principales aspectos contables y tributarios vinculados a éstos, el tratamiento legal adoptado en otros países, y finalmente la identificación de algunos problemas y propuestas para el caso peruano.

ALGUNOS CONCEPTOS SOBRE CONTRATOS DERIVADOS

Los instrumentos financieros han sido definidos como creaciones de tipo contractual que conceden derechos y obligaciones en torno a transferencias de dinero y/o bienes en un tiempo determinado [1].

Dentro del universo de los instrumentos financieros encontramos a los contratos derivados, denominados así debido a que requieren la preexistencia de otros activos calificados como subyacentes, cuyos precios determinan a su vez el valor que corresponde al derivado y las rentas que éste puede generar.

El origen de los derivados, concretamente los *forwards*, se remonta a la Edad Media, y tuvo por finalidad obtener cobertura ante la variación en el precio de productos agrícolas y la escasez de los mismos [2].

Es decir, su creación está vinculada a la necesidad del hombre en general y del empresario en particular, de atenuar los riesgos que el futuro entraña en cuanto a variaciones en el precio y posibilidades de abastecimiento de un producto, lo cual se refleja en la obtención de pérdidas o ganancias.

No obstante que su origen estuvo enmarcado en la cobertura de riesgos, el desarrollo alcanzado por estos instrumentos los ha convertido también en herramientas idóneas para actividades de especulación y de arbitraje.

Algunos derivados se encuentran estandarizados o normalizados, mientras que otros no. En el caso de los primeros se trata de contratos cuyas características, precio y garantías están ampliamente regulados, generándose un mercado secundario para los mismos gracias a la existencia de una Bolsa de Productos y de una Cámara de Compensación, lo que provee de liquidez a estos instrumentos. Por su parte, los no estandarizados son diseñados a la medida de las partes contratantes, rol en el cual juega un papel preponderante la ingeniería financiera.

Tomando en cuenta las principales clases de derivados, tenemos como ejemplo típico de los normalizados a las Opciones y Futuros, mientras que en el grupo de los no estandarizados podemos ubicar principalmente a los *Forwards* y *Swaps*.

A continuación mencionamos las principales características de los derivados mencionados:

- Opciones: son contratos normalizados por los que una parte adquiere mediante el pago de una prima, el derecho, mas no la obligación, de comprar o vender un activo real o financiero a un precio acordado, en una fecha futura.

Las opciones pueden ser clasificadas como *put* o *call*, dependiendo si otorgan el derecho a efectuar una venta o una compra, respectivamente.

Asimismo, estos contratos reciben diversas denominaciones sobre la base de la forma en que es pactada su fecha de ejercicio, siendo las más conocidas la europea y la americana. En el primer caso, el adquirente puede ejercer la opción al vencimiento del plazo estipulado, mientras que en las americanas puede elegir cualquier momento, lo que motiva que el costo de éstas sea mayor que el de las europeas.

- Futuros: son contratos a plazo con un contenido normalizado respecto de las características del activo que se transmite, la fecha y lugar de entrega, así como el volumen negociado.

La fijación de dichos elementos y de garantías exigidas a las partes contratantes, brinda liquidez a estos contratos y atenúa los riesgos de incumplimiento. Asimismo, ello motiva que en la generalidad de los

[1] PLAMBECK, Charles, ROSENBLOOM, David and Diane RING: citados por PASSARELLA, Leandro en el artículo *"Argentina. Taxation of Derivatives: Risk as the Criterion for Determining the Source of Income"*. En: "Derivatives & Financial Instruments", publicación del IBFD, Volumen 1, número 2 Marzo/Abril 1999.

[2] HULL, John C.: "Introducción a los Mercados de Futuros y Opciones". Prentice Hall. España, 1996. p. 3.

casos no exista la entrega física de los bienes negociados a futuro, sino que se produzca la liquidación del contrato adoptando una posición contraria a la inicial, es decir, si al comienzo se adoptó un compromiso de venta, se toma luego uno de compra.

- *Forwards*: contratos a plazo por medio de los cuales las partes involucradas acuerdan realizar una transacción futura a un precio determinado por ellas.

Como el contrato es elaborado de acuerdo a los intereses y necesidades de los intervinientes, no es fácil que las partes sean sustituidas, por lo que no son líquidos. Ello conlleva a su vez que en la mayoría de los casos se dé la entrega física de los bienes objeto de negociación.

- *Swaps*: también conocidos como permutas financieras, son contratos por los cuales las partes acuerdan intercambiarse flujos de dinero calculados sobre un importe nominal también llamado nocional.

El desarrollo de estos contratos es más reciente que el de los otros derivados mencionados, siendo celebrados inicialmente sobre tasas de interés y divisas. Posteriormente incluyeron otros subyacentes como los índices bursátiles, materias primas, variables macroeconómicas, etc.

En general, sea mediante el uso de estos contratos derivados o de otros de mayor complejidad, los agentes económicos tienen por finalidad la cobertura de riesgos, el arbitraje o la especulación.

Operaciones de Cobertura

Una de las principales necesidades de los agentes es obtener cobertura frente al riesgo al que están expuestos cuando se produce la fluctuación del precio de los bienes que compran o venden, causada entre otros factores, por la estacionalidad climática, fenómenos naturales o shocks financieros internacionales.

La operación de cobertura puede ser definida como el "método de compra o venta de productos, valores o monedas para disminuir el riesgo de movimientos negativos en los precios, que podrían reducir las utilidades de un negociante." [3]

Tratándose de operaciones de cobertura mediante el uso de contratos derivados, esta finalidad se logra tomando una posición opuesta al riesgo que se enfrenta en el mercado *spot* o real. Así, por ejemplo, si un productor minero estima que puede sufrir pérdidas ante un descenso del precio de los minerales que extrae, entonces deberá tomar una posición vendedora en el mercado de futuros, asegurando de antemano el precio que obtendrá. Por el contrario, si considera que se producirá un incremento de precios, entonces deberá tomar una posición de compra.

En general, podría decirse que la cobertura permite a los agentes asegurar un precio futuro hoy, a fin de disminuir posibles pérdidas por el aumento o disminución de los precios en el mercado *spot*.

Operaciones de Especulación

Los especuladores son aquellos agentes que actúan estimulados por la obtención de ganancias de capital ante las expectativas que genera la volatilidad [4] de los precios de los diversos mercados.

Éstos tomarán posiciones contrarias de compra o venta en el mercado a futuro, con el fin de obtener una ganancia por diferencia de los precios en los mercados *spot*, lo que supone una apuesta, bien de que el precio irá al alza o de que irá a la baja.

Al igual que en el caso de cobertura, el hecho de optar por contratos futuros determina que la pérdida potencial que pudiese sufrir el especulador sea muy importante, como también lo es el potencial de ganancia; sin embargo, en el caso de opciones, por muy mal que vayan las cosas, las pérdidas del especulador están limitadas al valor de la opción (también llamada prima) que es pagada inicialmente.

Operaciones de Arbitraje

El arbitraje supone la obtención de un beneficio libre de riesgo por medio de transacciones simultáneas en dos o más mercados, sin embargo, su existencia obliga a que tales diferencias desaparezcan, alcanzando los precios un punto de equilibrio en dichos mercados.

El surgimiento y desaparición de las oportunidades de arbitraje en la actualidad se ven favorecidos por la

[3] AVELLANEDA, Carmenza: "Diccionario Bilingüe de Términos Financieros". Mc. Graw Hill. Colombia, 1998. p. 53.

[4] Como ha indicado Gonzalo De las Casas en su artículo "Los Instrumentos Financieros Derivados: Mecanismos de Cobertura de Riesgos". En: Themis-Revista de Derecho 35. p. 40, "La volatilidad es un concepto más químico que financiero, pero que explica la magnitud y la rapidez en el movimiento de los precios..."

rapidez en la transmisión de la información, lo que permite conocer en tiempo real el resultado de las operaciones desarrolladas en distintos mercados.[5]

Ello hace evidente la existencia de diferencias en el precio de un mismo producto y permite el concurso masivo de otros inversionistas que finalmente terminan por eliminar las diferencias en precios, equilibrando los mercados.

ASPECTOS CONTABLES

Debido a los diferentes tratamientos contables que se puede dar a una misma operación, existen organismos especializados en cada país e inclusive a nivel internacional, encargados de proponer principios que sean de uso común para facilitar el registro contable uniforme de tales operaciones.

Es innegable que los avances y modificaciones de estos principios están ligados al desarrollo y complejidad de las actividades realizadas, ya que la contabilidad, finalmente, es un reflejo sistematizado de la realidad económica subyacente.

Dentro de esta lógica, resulta coherente que Estados Unidos de Norteamérica sea el país que se encuentra a la vanguardia en el planteamiento de nuevas metodologías para contabilizar operaciones económicas que la ingeniería financiera y el continuo avance de su economía desarrollan cada día.

A nivel norteamericano, la *Financial Accounting Standards Board* (FASB) o Junta de Normas de Contabilidad Financiera, es el ente encargado de preparar y proponer las normas contables que son aplicadas a las operaciones desarrolladas en E.E.U.U.

Estas normas son conocidas como las *Financial Accounting Standards* o simplemente FAS. Normalmente, los principios contables sentados por las FAS son posteriormente difundidos a otros países y generalizados a través de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Para el caso concreto de los contratos derivados, hemos considerado relevante destacar el contenido de cuatro normas contables: la FAS 80, la NIC 32, la FAS 133 y la NIC 39, ya que conforme a lo dispuesto en la Resolución 13-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223 de la Ley General de Sociedades son aquéllos contenidos en las NIC y, ante la falta de éstas, en las FAS.

Asimismo, en el presente acápite mencionaremos las principales normas contables dictadas en el país para registrar las operaciones desarrolladas con derivados financieros.

Liquidación Diaria vs. Liquidación al Vencimiento

Para fines del presente artículo interesa destacar en qué momento son contabilizadas las ganancias o las pérdidas que un agente económico obtiene al negociar con derivados financieros. Las distintas normas de contabilidad dictadas sobre este tema, han contemplado básicamente dos formas de registrar los resultados de dichos agentes:

- Día a día según varíe la cotización del derivado, mecanismo que también es conocido como el *mark to market*.

- Al vencimiento del contrato celebrado.

De acuerdo a ello, algunas de las normas contables que analizaremos a continuación han establecido que las ganancias o pérdidas generadas por derivados negociados con fines de cobertura deben ser reconocidas al vencimiento del contrato, en forma paralela a los resultados obtenidos en la operación subyacente.

Así, por ejemplo, si un exportador de minerales desea cubrir las ventas que hará dentro de 6 meses, celebrando para ello un contrato de futuros sobre el mismo producto, con vencimiento también a 6 meses, será recién en esa fecha que considerará como ganancia o pérdida el resultado obtenido de tal contrato.

Por otro lado, cuando la finalidad perseguida es la especulación o el arbitraje, las mencionadas normas contables establecen de manera general un reconocimiento de ganancias o pérdidas bajo las reglas del *mark to market*.

a) FAS 80

Si bien está referida exclusivamente a los futuros financieros y no trata sobre otro tipo de derivados, esta norma ha sido tomada como parámetro de referencia por diversos países en lo que respecta a la contabilización de instrumentos derivados en general.

[5] GHOSH, Dilip K.: *"Covered Arbitrage in Foreign Exchange Markets with Forward Contracts in Interest Rates"*. En: "The Journal of Futures Markets. Furures, Options, and other Derivative Products". Volume 18, número 1. Wiley, 1998. p. 115 a 127.

Cabe destacar que dentro de E.E.U.U., además de la FAS 80, hubo otras normas contables aplicadas para el registro de operaciones con derivados, pudiendo mencionar la FAS 52 sobre operaciones con moneda extranjera, la FAS 107 que determina el *fair value* de instrumentos financieros, la FAS 115 sobre contabilidad de instrumentos de deuda y patrimonio, la FAS 119 referida a instrumentos derivados y *fair value* de instrumentos financieros, entre otros dispositivos contables.

La FAS 80 explica la manera de contabilizar un cambio en el valor de mercado de un contrato de futuros.

El principio general es que tales cambios deben ser tomados como una ganancia o pérdida obtenida en el período en que se producen, a no ser que el contrato reúna las condiciones requeridas para servir como instrumento de cobertura, en cuyo caso la utilidad o pérdida obtenida será reflejada sólo al concluir la transacción correspondiente, planteando para estos casos una liquidación al vencimiento.

En tal sentido, la FAS 80 establece algunos criterios para calificar a un futuro como instrumento de cobertura:

- Para ser designado como cobertura, el contrato de futuros ha de disminuir efectivamente la exposición de la empresa a riesgos de cambio en los precios o en los tipos de interés.

- No se permite que un contrato de futuros se considere como cobertura de alguna partida que ya esté efectivamente cubierta por otros activos, pasivos, compromisos o por otras transacciones de la empresa.

- Para que una partida se pueda calificar como de cobertura económica, debe contabilizarse, en general, a su costo histórico o bien al costo o a su valor de mercado, el más bajo.

La empresa ha de declarar el contrato de futuros como cobertura de activos, pasivos, compromisos en firme o transacciones anticipadas que sean identificables, contabilizando los cambios en el valor de mercado de los contratos futuros al final de la transacción, caso contrario, se reconocerá dicho cambio como una pérdida o ganancia en el período en el que se producen.

Cabe destacar que la FAS 80 ha sido sustituida por la FAS 133, sobre la cual comentaremos más adelante.

b) NIC 32

Esta norma de contabilidad está referida al registro y revelación de los instrumentos financieros, que incluyen las cuentas por pagar, cuentas por cobrar y valores de capital como los instrumentos derivados, entre los que tenemos a las opciones, futuros, *forwards* y *swaps*.

La NIC 32 diferencia los instrumentos financieros de otros activos por el hecho de que generan una entrada de efectivo y porque además otorgan el derecho a recibir efectivo u otros activos financieros en el futuro.

El interés, los dividendos, las pérdidas o ganancias relativas a un instrumento financiero o una parte de un pasivo financiero, deberán ser informados en el estado de resultados como gasto o ingreso.

El fin de las revelaciones requeridas por esta norma es proporcionar información que enriquecerá la comprensión en el balance y fuera del balance, de la posición financiera de la empresa.

La NIC 32 también esboza una clasificación de riesgos financieros, pudiendo mencionar los de precio, monetario, de tasa de interés, de mercado, de crédito, de liquidez y de flujo de efectivo.

Finalmente, destacamos que esta norma considera importante revelar las relaciones de cobertura, debiendo la empresa indicar cuáles de sus activos y pasivos financieros están expuestos a los riesgos descritos.

c) FAS 133

Al igual que la FAS 80, esta norma establece diferentes formas de contabilizar las ganancias o pérdidas obtenidas de los derivados financieros, atendiendo para ello a la finalidad perseguida por quien los celebra, es decir, cobertura, especulación o arbitraje.

Tratándose de operaciones especulativas, el contrato es registrado como un activo (cuenta por cobrar), ya que la empresa que lo adquiere usualmente entrega fondos a un corredor para que efectúe dicha operación.

El saldo de esta cuenta de activo aumenta o disminuye de acuerdo a las variaciones que experimente el valor del contrato durante su vigencia, registrándose estas variaciones como ganancia o pérdida del ejercicio en que se produzcan.

El monto de estas variaciones es calculado multiplicando el número de contratos adquiridos por los cambios en la cotización de cada uno de ellos.

En lo que respecta a contratos de cobertura, la FAS 133 exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Debe indicarse que fue celebrado con la finalidad de obtener cobertura para un activo, un pasivo, un compromiso firme o una transacción de la empresa que se anticipa realizar.

- El subyacente protegido debe estar expuesto a un riesgo de cambio de precio o de variación en la tasa de interés que le es aplicable.

- Dicho riesgo debe ser reducido con la contratación del derivado.

- El subyacente debe ser contabilizado a un valor razonable de mercado, es decir, al más bajo que resulte de comparar su costo histórico o su valor de mercado.

Las ganancias o pérdidas derivadas de un contrato celebrado con fines de cobertura, así como del elemento subyacente cubierto, deben ser reconocidas en el período en que se producen, de tal manera que si esta cobertura resulta perfecta, la ganancia obtenida del derivado se compensa con la pérdida del subyacente y viceversa.

d) NIC 39

Sobre la base de las modificaciones introducidas por la FAS 133, esta norma generaliza a nivel internacional las prácticas contables adoptadas en el mercado norteamericano respecto a los contratos derivados.

Esta NIC ha definido a los derivados, como instrumentos financieros:

- Cuyo valor se modifica en respuesta al cambio en una determinada tasa de interés, precio de refugio, precio de una mercancía, tasa de cambio, índices de precios, índice de pasivos o cualquier variable similar, algunas veces denominada subyacente.

- Que no requiere inversión neta inicial, o ésta es pequeña en relación con otro tipo de contratos que contienen respuestas similares a los cambios en las condiciones de mercado.

- Que se liquida en una fecha futura.

En relación a las categorías de activos financieros, la NIC 39 contempla a) los activos o pasivos financieros mantenidos para su comercialización, b) las inversiones mantenidas hasta su vencimiento, c) préstamos y cuentas por cobrar originadas por la empresa, y d) activos financieros disponibles para la venta (éstos son los que no califican en las otras tres categorías).

Las ganancias o pérdidas de instrumentos registrados a valor justo, cuya finalidad no es obtener la cobertura de algún riesgo, tienen el siguiente tratamiento:

- En el caso de activos o pasivos mantenidos para su comercialización, las ganancias o pérdidas deben ser llevadas a resultados en el período en que se produzcan.

- En el caso de activos financieros disponibles para la venta, pueden llevarse directamente a resultados o registrar la adquisición en el estado de cambios en el patrimonio y, luego de ser vendidos, llevados a resultados.

Respecto a las actividades de cobertura, los requisitos que exige esta NIC son muy similares a los fijados por la FAS 133 para contabilizar una operación de esta forma.

Entre las posibles coberturas que establece esta norma destacamos dos: la efectuada ante cambios en el valor justo de activos o pasivos (por ejemplo, cambios en el valor justo de deuda fija ante cambios en las tasas de interés) y la correspondiente a variaciones en flujos de caja atribuidas a riegos asociados a un activo o pasivo específico (por ejemplo, variaciones en precio de venta de bienes).

En cada caso, la contabilización de ganancias y pérdidas tendrá su propio tratamiento.

Ante coberturas de valor justo, las ganancias y pérdidas del derivado son reconocidas inmediatamente, al igual que las del subyacente, siendo llevadas a resultados. En el caso de coberturas de flujo de caja, la porción de la ganancia o pérdida que representa una cobertura efectiva es registrada en el estado de cambios en el patrimonio, mientras que la parte excedente es llevada a resultados.

PRACTICAS CONTABLES EN EL PERÚ

En nuestro país podemos destacar la existencia de dos normas que regulan el tema de la contabilización de operaciones con instrumentos financieros derivados.

Una de ellas ha sido emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) mediante la Resolución 943-99 del 20 de octubre de 1999, que actualizó el Manual de Contabilidad bajo el cual se rigen las empresas del

Sistema Financiero. La otra, emitida por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) según la Resolución 103-99-EF/94.10, que rige para las empresas no financieras.

Según la norma dictada por la SBS, las empresas financieras peruanas, para poder desarrollar los productos financieros derivados, deben tener aprobación previa y, de ser el caso, registrar las operaciones realizadas en cuentas del Activo o Pasivo del Balance General, dependiendo de si son cuentas por cobrar o cuentas por pagar, respectivamente.

Asimismo, se llevará un registro diario en las correspondientes subcuentas contingentes del Estado de Ganancias y Pérdidas, en el cual se registrarán las diferencias favorables o desfavorables a la empresa financiera.

Esta norma también especifica que las subcuentas destinadas a productos financieros derivados declarados de cobertura se denominan diferencial de las posiciones del producto, e indica que si alguno de estos instrumentos del activo o pasivo sujetos a cobertura se liquidase antes de su vencimiento, entonces el producto financiero derivado será registrado a partir de dicha fecha como uno con fines especulativos, pasando a denominarse las subcuentas fluctuación del valor por variaciones de las posiciones.

Para el caso de las empresas no financieras, la CONASEV indica que se debe revelar toda la información concerniente a las políticas contables, métodos adoptados, el criterio de reconocimiento y las bases de medición adoptadas, incluyendo además información adicional cuando se trata de operaciones de cobertura.

A diferencia de las empresas financieras, en este caso se deja a decisión de la propia empresa el registro diario o al vencimiento de las ganancias o pérdidas producidas por la negociación con derivados.

En general, el tema de la contabilización de tales ganancias y pérdidas es relevante a fin de establecer el tratamiento tributario sobre las mismas, ya que para fines del Impuesto a la Renta se toma la utilidad o pérdida determinada en el Estado de Resultados, efectuándosele algunos agregados o deducciones previstos expresamente en las normas que regulan este tributo.

ALGUNOS CONCEPTOS TRIBUTARIOS GENERALES

La tributación como generadora de ingresos fiscales, incide sobre las principales actividades que componen el ciclo económico de las personas naturales y jurídicas: generación de ingresos, consumo de bienes y servicios, así como la obtención de patrimonios.

En los últimos años la reforma tributaria desarrollada en el país ha tenido como meta un incremento en la presión tributaria, entendida como la relación existente entre los recursos fiscales provenientes de los tributos y el Producto Bruto Interno.

Para ello se ha realizado un esfuerzo por incrementar el número de contribuyentes, así cómo de las operaciones gravadas por los principales tributos nacionales, procurándose, en paralelo, reducir el número de éstos y de los beneficios tributarios.

Entre las operaciones comprendidas dentro del campo de aplicación de los principales tributos de ámbito nacional[6], figuran aquéllas realizadas sobre instrumentos financieros.

En tal sentido, actualmente, nuestra legislación tributaria regula algunas operaciones realizadas con los activos financieros tradicionales, a los que podríamos denominar activos subyacentes, limitándose a señalar los beneficios aplicables a los sujetos que operen en las bolsas de productos nacionales, entre los cuales destacan aquéllos otorgados sobre los resultados de la negociación de futuros y opciones promovidos por estas instituciones.

Al respecto, debe tenerse presente que si bien las normas que regulan estas instituciones fueron dictadas en el año 1994 (Ley 26361), hasta la fecha no resulta operativo este mecanismo centralizado de negociación, impidiendo en consecuencia el desarrollo de un mercado nacional de opciones y futuros, con lo que resultan inaplicables los beneficios concedidos legislativamente.

Por otro lado, es contradictorio que en relación con este tema se haya optado por regular las implicancias tributarias de contratos que no se dan en la realidad (futuros y opciones en bolsas de productos nacionales), dejando de lado la normativa aplicable a derivados, que sí son empleados por los agentes económicos peruanos, tanto a nivel local como en el exterior, lo

[6] Para propósitos de este artículo, analizaremos las implicancias de la negociación con derivados desde la perspectiva del Impuesto a la Renta.

que suscita incertidumbre respecto a su tratamiento tributario y limita una mayor difusión en el uso de estos instrumentos financieros.

Al respecto, consideramos importante citar los considerandos de la Resolución adoptada por los miembros del Instituto Peruano de Derecho Tributario participantes en sus Quintas Jornadas Nacionales, reunidos en Sesión Plenaria Final en la ciudad de Lima el 20 de agosto de 1998: "... para propiciar en nuestro país el desarrollo de este tipo de instrumentos financieros (refiriéndose a los derivados), es necesario contar con un régimen tributario claro y equitativo, que además evite una aplicación técnicamente inconsistente de las normas tributarias... que desconocen la realidad económica de este tipo de transacciones..."[7].

La regulación tributaria de los contratos derivados debe enmarcarse dentro de la política de desarrollo del mercado de capitales que ha seguido el Perú en los últimos años, respetando principios relevantes de la tributación, como son la causalidad entre los ingresos obtenidos y los gastos efectuados, la neutralidad que debe primar respecto al tratamiento de operaciones financieras, así como la aplicación de un esquema de igualdad, que en este caso podría implicar un tratamiento diferente para operaciones cuya motivación haya sido distinta por parte de los usuarios: cobertura, especulación o arbitraje.

Finalmente, para poder efectuar un análisis de los principales aspectos tributarios vinculados a la negociación con derivados, es necesario tener en cuenta cuáles son los flujos económicos que se producen en el contexto de estos contratos, destacando los siguientes:

- Pago de una prima, de ser el caso.
- Pago de comisiones al intermediario.
- Entrega de dinero en garantía a la Cámara de Compensación.
- Liquidación del contrato.

LEGISLACIÓN COMPARADA

Para estos fines, a continuación comentaremos los aspectos más saltantes del tratamiento tributario dispensado a los contratos derivados en los siguientes países: Chile, Argentina, México y España.

Como punto de partida, debemos tener presente que la secuencia seguida en estos países ha sido prácticamente la misma: primero se desarrolló un mercado de productos derivados y luego se procuró brindar a los inversionistas un marco tributario apropiado, el cual significó en un primer momento pronunciamientos de la autoridad tributaria de cada país y luego, la promulgación de normas legales sobre la materia.[8]

a) Tratamiento Tributario en Chile

En Chile aún no han sido dictadas las normas legales que regulen los aspectos tributarios de los derivados financieros, de tal forma que las reglas establecidas hasta la fecha sobre este tema han sido establecidas por pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos de este país.[9]

Los pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria chilena ante consultas de los contribuyentes, constan en los Oficios 4.316 del 2 de diciembre de 1994, 3.060 del 8 de setiembre de 1988 y 4.279 del 21 de diciembre de 1988, así como en la Circular 7 del 12 de enero de 1979.

Sobre estos documentos podemos indicar, de manera general, lo siguiente:

- Están referidos básicamente a la negociación con futuros y opciones.

- En caso de contribuyentes que no llevan contabilidad, califican a las rentas obtenidas como aquéllas provenientes del capital mobiliario, señalando igualmente que no se encuentran gravadas con el impuesto sobre el valor agregado.

- Si los contribuyentes llevan contabilidad, las rentas obtenidas serán tratadas como empresariales, no encontrándose afectas al impuesto al valor agregado.

b) Tratamiento Tributario en Argentina[10]

En relación con las rentas provenientes de operaciones realizadas con instrumentos financieros, podemos indicar a grandes rasgos lo siguiente:

- Los dividendos pagados a los accionistas de empresas no están gravados con el Impuesto a la Renta.

[7] "Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario". número 33. Lima, diciembre de 1997. p. 91.
[8] Esta secuencia no se ha dado necesariamente en todos los países, ya que algunos hasta la fecha no tienen una normativa tributaria especial para los derivados financieros.
[9] Cabe indicar que a la fecha existe un proyecto de ley para regular los aspectos tributarios de los derivados.
[10] Comentarios basados en el trabajo de PASSARELLA, Leandro: Op. cit., p. 43 a 74.

- Los intereses pagados por la tenencia de bonos están gravados por el impuesto mencionado, existiendo algunas diferencias en torno al porcentaje aplicado como alícuota, que depende del hecho de que se trate de un argentino o un extranjero.

- Tratándose de ganancias de capital provenientes de la venta de instrumentos financieros, se ha establecido un régimen múltiple que exonera a las personas naturales y grava a las empresas argentinas, mientras que tratándose de extranjeros, los exonera en general, con prescindencia de que se trate de individuos o corporaciones.

Debe tenerse presente que en Argentina, los extranjeros sólo están obligados a pagar Impuesto a la Renta por los ingresos que obtengan de una fuente argentina, es decir, tributan sólo por las rentas que generen por actividades desarrolladas en el país.

Sobre la base de estas reglas generales, la Dirección General Impositiva (DGI) emitió tres dictámenes entre 1979 y 1994, relacionados a los *swaps* de divisas. A continuación un breve comentario sobre ellos:

- Dictamen 2/79, que estableció que los flujos monetarios pagados a extranjeros estaban sujetos a retenciones, de forma similar a los intereses. Asimismo precisó que el intercambio del principal (sobre el cual son calculados los mencionados flujos) no estaba sujeto a tributación.

- Dictamen 48/81, que indicó que la pérdida sufrida por un residente argentino era deducible.

- Dictamen 163/94, que precisó que los gastos en que incurre el residente argentino en el intercambio de monedas, eran deducibles.

Posteriormente fue dictado el Decreto 1130/97, que introdujo modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referidas a la incidencia sobre contratos derivados en función al criterio del riesgo para determinar la fuente de la renta gravada.

Los ingresos provenientes de operaciones con derivados califican en Argentina como ganancias de capital con un tratamiento particular, que implica lo siguiente:

- Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados obtenidos por personas naturales, constituyen rentas que tributan en el momento en que se percibe el ingreso.

- Ese tipo de ingreso obtenido por empresas, tributa de acuerdo al principio de lo devengado, es decir, desde que se genera el derecho a una renta aunque no haya sido percibida.

- En el caso de obtenerse pérdidas como consecuencia de la negociación con derivados con fines especulativos o de arbitraje, aquéllas sólo podrán ser compensadas con ganancias obtenidas por la negociación de esos instrumentos.

En tal sentido, puede interpretarse que si las pérdidas provienen de actividades de cobertura, pueden ser compensadas con las del negocio en general en la medida que se entiende que la operación efectuada con derivados estuvo destinada a mitigar riesgos propios del giro del negocio.

- Aplica principios de transparencia o de realidad económica cuando se trata de establecer si las ganancias obtenidas por la ejecución de un contrato derivado son de fuente argentina y, por lo tanto, un extranjero debe pagar el impuesto.

c) Tratamiento Tributario en México[11]

A pesar de que los derivados financieros son usados en ese país desde la década de los setentas, es a partir de 1994 que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabora un régimen fiscal sobre la materia.

El antecedente más importante a ese régimen fue la Circular 10-157 de la Comisión Nacional de Valores publicada el 3 de setiembre de 1992, referida a los warrants.[12]

El Código Fiscal de la Federación define en su artículo 16-A a las operaciones derivadas, calificándolas de la siguiente forma: de deuda, de capital y mixtas.

Entre las primeras destacan básicamente las siguientes:

- Opciones y futuros sobre índices inflacionarios.

[11] Comentarios basados en la obra de RODRÍGUEZ DE CASTRO, J. "Introducción al análisis de productos financieros derivados" , Limusa Noriega Editores, México, 1995. p. 258.

[12] En relación a estos *warrants*, cabe destacar que no se trata de los títulos valores que representan una garantía prendaria, sino de instrumentos financieros derivados que conceden a su titular la opción de adquirir cierto número de valores (usualmente acciones) a un precio fijado previamente.

- Futuros sobre tasas de interés.

- Repos o acuerdos de recompra.

Si en estos casos existen liquidaciones parciales, se grava la renta obtenida como rendimientos de capital, empleándose el principio de lo devengado. Si no existen dichas liquidaciones, se grava la renta obtenida al vencimiento.

Entre las operaciones derivadas de capital tenemos:

- Cobertura cambiaria.

- Opciones.

- Futuros de divisas.

Estas operaciones generan ganancias o pérdidas de capital que consistirán en:

- Si la liquidación es en efectivo, el resultado se obtendrá de la diferencia entre la cantidad final entregada o recibida, menos la inicial.

- Si la liquidación es en especie, se considera el valor de liquidación de los bienes entregados o recibidos, así como la cantidad inicial.

- Si se produce la enajenación de derechos u obligaciones antes del vencimiento, se considera la diferencia entre lo recibido o pagado y lo inicial.

- Si la operación es abandonada, no produciéndose su ejercicio, será ganancia o pérdida la cantidad inicial.

- Si se produce la readquisición de derechos y obligaciones provenientes de otro derivado, la ganancia o pérdida de la operación se adecúa a la fecha de liquidación del derivado adquirido.

En general, la legislación mexicana prevé que las pérdidas provenientes de derivados son deducibles hasta el monto de las ganancias obtenidas por negociar con estos productos financieros.

d) Tratamiento Tributario en España[13]

La normativa fiscal española no contiene reglas específicas aplicables a las operaciones con derivados, por lo que las ganancias o pérdidas que éstas generan deben ser enmarcadas en la regulación general tributaria de ese país.

En la legislación española, el Impuesto a la Renta incide de manera distinta sobre las empresas y sobre las personas naturales. Debido a ello, el resultado de las operaciones con derivados también será tratado de forma diferente tomando en cuenta el sujeto que las realiza y la finalidad perseguida por éste.

En tal sentido, si una empresa opera con derivados a fin de cubrir riesgos, la legislación española califica la renta obtenida como un rendimiento empresarial, mientras que el resultado de operaciones especulativas o de arbitraje es calificado como un incremento o disminución de patrimonio. Asimismo, si los depósitos efectuados en garantía para operar con derivados generan algún tipo de interés para su titular, esta retribución constituirá un rendimiento de capital.

Para calificar la renta obtenida como rendimiento empresarial se deben cumplir dos condiciones:

- Que haya una operación principal de carácter empresarial que esté expuesta a algún riesgo.

- Que el contrato celebrado elimine o reduzca ese riesgo.

En cuanto al momento en que deben ser reconocidas las ganancias o pérdidas producidas por la operación con derivados (lo que determinará a su vez la incidencia del impuesto), se aplican las siguientes reglas:

- Si el derivado es negociado en mercados organizados como el MEFF[14], es razonable el criterio de imputación temporal día a día o *mark to market*, ya que la cotización diaria de estos productos obedece a criterios de objetividad y publicidad.

- Si la operación de cobertura implica la negociación con derivados que no se transan en un mercado organizado y cuya valoración diaria es problemática, el criterio de imputación temporal más razonable es el de cierre de la posición, bien sea el día pactado o aquél en que se anticipe dicho cierre.

[13] Comentarios basados en los trabajos de SUAU ALLÉS, Antonio: "Fiscalidad de las Operaciones Financieras". CISS S.A. España, 1998. p. 413 a 434 y de ABRIL ABADÍN, Eduardo: "Fiscalidad de los Futuros y Opciones Financieras" En: "Los Mercados Españoles : Opciones y Futuros Financieros", dirigida por DÍAZ RUIZ, Emilio y Pablo LARRAGA. Centro de Documentación Bancaria y Bursátil S.A. España, 1995. p. 307 a 325.

[14] Mercado Español de Futuros Financieros.

- Si la operación es especulativa o de arbitraje, la imputación temporal debe ser día a día.

Como puede apreciarse, ante la falta de reglas contables y tributarias específicas sobre los contratos derivados, la doctrina española adopta posiciones para solucionar dichas omisiones, que resultan adecuadas para la realidad y necesidades de su mercado.

IMPUESTO A LA RENTA

Desde la óptica de este tributo resulta relevante calificar en primer lugar el tipo o categoría de renta que genera la negociación con derivados financieros, para luego establecer criterios de imputación temporal acordes con dichas categorías.

Tipificación de las Rentas

Los beneficios que producen las operaciones con instrumentos financieros pueden provenir de su venta o amortización, así como de los rendimientos obtenidos por la tenencia de ellos. El primer supuesto genera lo que se denomina una ganancia de capital, mientras que el segundo un rendimiento de capital.

La distinción entre estos dos términos resulta relevante porque determina que las distintas legislaciones adopten un tratamiento diferente para una y otra en cuanto a sus implicancias tributarias.

En el caso de los derivados, cuando éstos son realizados sobre bienes tangibles o sobre bonos y acciones, resulta más evidente que el rendimiento obtenido calificará como una ganancia de capital en tanto provenga de la enajenación de estos bienes. En cambio, cuando se trata de tasas de interés, tipos de cambio o índices, esto no resulta tan claro, pues los ingresos provienen de los diferenciales obtenidos como resultado de su negociación.

No obstante, dado que lo trascendente en el caso de los rendimientos de capital es que el agente mantiene la posesión del instrumento financiero y la posibilidad de generar nuevos frutos en el futuro, consideramos que aun en el caso de derivados sobre tasas de interés, tipos de cambio o índices, los beneficios obtenidos calificarían como una ganancia de capital.

Ahora bien, debe tenerse presente que de acuerdo a nuestra legislación, esta clasificación es relevante tratándose de personas naturales, ya que en el caso de personas jurídicas se ha establecido que sus ingresos califican de manera general como rendimientos empresariales o rentas de tercera categoría.

Como resultado de la negociación con derivados, los inversionistas reciben y entregan flujos económicos que constituirán sus ingresos y gastos sujetos a tributación, respectivamente, debiendo destacar en este punto que es necesario tomar en cuenta para cada caso las características propias del derivado utilizado, como por ejemplo, si éste tiene un costo (prima) para quien lo adquiere, si está obligado a otorgar garantías durante la vigencia del contrato, etc.

Imputación Temporal

Para determinar el momento en que nace la obligación de tributar sobre los ingresos generados al negociar con derivados, resulta relevante contar con una metodología adecuada para contabilizarlos, ya que el Impuesto a la Renta incide sobre los resultados de un contribuyente, basándose para determinarlos en la contabilidad que éste lleve, sobre la cual pueden establecerse normativamente algunos conceptos que son excluidos o incorporados para fines tributarios.

Como ya se indicó, en nuestro país sólo el sector financiero cuenta con reglas especiales para contabilizar los resultados obtenidos de operar con derivados, dejándose abierto el panorama para los inversionistas que pertenecen a otros sectores económicos, como son los mineros, los importadores, los del sector agropecuario, entre otros.

Por tal motivo, consideramos importante recurrir a los principios contables contenidos en las normas antes comentadas, vale decir, la FAS 80[15], la NIC 32, la FAS 133 y la NIC 39.

De acuerdo a estas normas es necesario distinguir las motivaciones que orientan al usuario a desarrollar una operación con derivados, es decir, si éste busca la cobertura de un riesgo o efectuar una actividad especulativa o de arbitraje.

Diferenciar entre actividades de cobertura y de especulación o arbitraje, resulta relevante no sólo para establecer el momento en que nace la obligación tributaria, sino también en la medida que se desee incentivar o gravar con mayor rigor alguna de ellas.

[15] Si bien la FAS 80 estaba referida exclusivamente a los contratos de futuros y además ha sido superada por la FAS 133, consideramos importante tenerla presente como una alternativa de regulación contable que podría ser útil en nuestro país por los principios que plantea en torno a las operaciones de cobertura, más aún cuando en el Perú no opera un mercado centralizado de derivados.

Si bien en el país aún no opera un mercado centralizado de derivados como podría serlo la Bolsa de Productos, consideramos razonable aplicar tributariamente unas reglas de imputación temporal de rentas similar a las utilizadas en España, lo que implica:

- Cuando se negocien derivados en mercados centralizados o, en todo caso, estos contratos tengan por finalidad la especulación o el arbitraje, llevar a resultados las ganancias o pérdidas determinadas en función a liquidaciones diarias, es decir, aplicar el *mark to market.*

- Si el derivado no es negociado en un mercado centralizado y tiene por finalidad la cobertura de un riesgo, la ganancia o pérdida de la operación debería ser llevada a resultados al darse cada una de las liquidaciones acordadas, sea durante la vigencia del contrato o al vencimiento del mismo.

Esto debido a que en el primer caso las liquidaciones diarias son proporcionadas por la misma Bolsa donde son negociados los derivados y, en todo caso, si se trata de instrumentos de especulación o arbitraje no negociados en mecanismos centralizados, la aplicación del *mark to market* permite un control financiero más preciso sobre los resultados de la operación, así como la posibilidad de revelar estados financieros del operador más acordes a la realidad, mostrando en este caso las exposiciones que éste enfrenta.

Por su parte, si el derivado contratado fuera de un mecanismo centralizado de negociación tiene por finalidad la cobertura de un riesgo para el negocio del operador, éste debe cumplir con los requisitos fijados por las normas de contabilidad antes mencionadas, lo que implica básicamente lo siguiente:

- Tener una actividad empresarial sujeta a un riesgo determinado.

- Que el derivado contratado contribuya a disminuir ese riesgo.

- Que durante la vida del derivado sean cumplidas las reglas fijadas para seguir considerando al derivado como uno de cobertura.

TEMAS RELEVANTES PARA EL MERCADO PERUANO

Como ya indicamos anteriormente, en el país no opera hasta la fecha un mecanismo centralizado para negociar contratos derivados (nos referimos a la Bolsa de Productos), por lo que podríamos generalizar indicando que los futuros y opciones empleados por empresas domiciliadas en el Perú son contratados en mercados del exterior.[16]

De esta forma, en el mercado local se negocian principalmente *swaps* y contratos *forward* o a plazo, los cuales son diseñados a la medida de los intervinientes y celebrados, por lo general, entre corporaciones y entidades financieras.

Tomando en cuenta estos hechos y los flujos económicos generados al operar con derivados, consideramos que las principales implicancias respecto al Impuesto a la Renta estarían dadas por lo siguiente:

- El pago de una prima constituiría un gasto para el adquirente del derivado y, ya que se daría básicamente en el caso de opciones contratadas en el exterior, se trataría de un gasto vinculado a la generación de una renta de fuente extranjera.

- Con el pago de comisiones al intermediario ocurriría algo similar al caso anterior, ya que estos intermediarios operan en mercados centralizados que, para estos efectos, estarían ubicados en el extranjero.

- La entrega de dinero en garantía a la Cámara de Compensación no representa por sí misma la generación de alguna renta, ya que se trataría de dinero propio cedido y posteriormente recuperado. Sería distinto si la entrega de este dinero generara algún tipo de interés para el titular de la garantía, en cuyo caso estaríamos ante un rendimiento de capital o un rendimiento empresarial, según sea el caso.

- La liquidación del contrato puede darse en forma anticipada al período o los períodos pactados, o bien al vencimiento de éste(os), generándose para el operador una ganancia o una pérdida de acuerdo al comportamiento del mercado, la cual podrá ser compensada con el resultado de las operaciones desarrolladas en el mercado *spot* si la finalidad perseguida fue la cobertura de riesgos.

El tratamiento que estos flujos económicos tendrían de acuerdo a las reglas generales del Impuesto a la Renta peruano, suscita algunos temas a discutir. Para fines de este artículo nos centraremos en dos:

[16] Así, los mineros recurren básicamente a la Bolsa de Londres y los que negocian productos agropecuarios a la de Chicago.

- Aplicación del valor de mercado a los derivados.

- Imputación de pérdidas producidas en el exterior.

El primero de estos temas está basado en la regla del valor de mercado establecida por la ley que regula el Impuesto a la Renta respecto al producto obtenido de la enajenación de bienes. En buena cuenta y, atendiendo al tipo de bien del que se trate (acciones, mercaderías, etc.), la norma establece presunciones respecto al valor de venta mínimo que debe ser considerado para determinar la base de cálculo del impuesto a cargo del vendedor.

Imaginémonos que somos productores mineros y celebramos un contrato *forward* para vender oro dentro de 6 meses. Evidentemente, como el mercado ha presentado un comportamiento oscilante en los últimos tiempos respecto a la cotización de este metal precioso, existe incertidumbre respecto al precio que deberíamos establecer para la transacción, debiendo en todo caso recurrir a las proyecciones más certeras posibles respecto a su evolución durante ese período, por lo que llegamos a determinar como precio *forward* a 6 meses, $290.00 dólares americanos por onza de oro.

Pero, ¿qué ocurriría si precisamente antes del vencimiento del contrato se produce un alza impresionante del precio de este metal y ahora pagan $400.00 dólares americanos por onza de oro?. Seguramente hace 6 meses, es decir al momento de celebrar el contrato *forward*, ni al financista más optimista se le hubiera ocurrido proyectar una cotización para el oro tan alta como a la que finalmente nos llevó la realidad, o mejor dicho el mercado *spot*.

Sobre la base de este ejemplo bastante extremo es que debemos analizar si resultan aplicables las reglas del valor de mercado o, en todo caso, cómo es que deberían ser empleadas.

El valor de mercado permite aplicar el Impuesto a la Renta sobre la base de estimados económicos que evitan subvaluaciones o sobrevaluaciones por parte de los contribuyentes, de tal manera que el Fisco no se vea perjudicado ante eventuales simulaciones o pactos de naturaleza extraordinaria en comparación con los precios normalmente pactados en una transacción.

No obstante, consideramos importante destacar que esta regla de valoración debe ser aplicada de acuerdo al mercado en el que nos desenvolvemos, vale decir, en el *spot* o en el *forward*. De este modo, si en un contrato como en el de nuestro ejemplo se pacta el precio del oro a 6 meses (transacción *forward* o a plazo), las reglas del valor de mercado tendrían que incidir sobre la razonabilidad de los supuestos adoptados para establecer esta cotización a futuro, como podría ser el precio actual de referencia o el interés aplicado para proyectar su valor a 6 meses, entre otros.

En buena cuenta, si el precio *forward* de $290.00 dólares americanos por onza de oro ha sido fijado sobre la base de supuestos razonables, no debería ajustarse éste sobre la base de la cotización que experimenta el mercado spot ($400.00 para nuestro ejemplo), puesto que las reglas del valor de mercado estarían siendo aplicadas en forma asimétrica, a operaciones pactadas en tiempos diferentes, por un lado el presente (*spot*) y por otro el futuro (*forward*).

Asimismo, es necesario tener presente que una de las principales finalidades de los derivados es la cobertura de riesgos, para lo cual precisamente se adoptan posiciones contrarias en los mercados *spot* y *forward*, de tal manera que si en uno se vende, en el otro se compra, motivo por el cual sería totalmente contraproducente pretender aplicar a los precios *forward* pactados al contratar un derivado, las reglas del valor de mercado desde la perspectiva de un mercado *spot*.

Hasta ahora hemos analizado sólo uno de los temas que destacamos como relevantes en relación al Impuesto a la Renta, por lo que haremos unos breves comentarios en torno al segundo de ellos, la imputación de pérdidas de fuente extranjera.

Sobre este tema, la regla general es que las pérdidas de fuente extranjera son deducibles sólo hasta el límite de las ganancias del mismo origen. A pesar de ello, queremos retomar el ejemplo planteado sobre la venta de oro a 6 meses, pero esta vez consideremos que en lugar de un *forward* en el mercado local contratamos un futuro en la Bolsa de Londres.

Como ya se dijo, en relación con la imputación temporal de las ganancias y pérdidas, tendríamos la aplicación del *mark to market*, reconociendo estos resultados en forma diaria, conforme a las liquidaciones que la Cámara de Compensación de la propia Bolsa hace en forma permanente.

Tengamos en cuenta que, conforme a lo indicado en el ejemplo, el precio futuro del oro resultó finalmente diminuto frente al que se dio en la realidad (mercado *spot*), por lo que la empresa habría generado severas pérdidas en la Bolsa, sin dejar de lado que en el

mercado *spot* sí reportaría ganancias, ya que podría vender su oro a $400.00 la onza.

Si consideramos que el minero buscaba la cobertura de los riesgos que implica su actividad económica, es decir, producir y vender oro, la aplicación estricta de la regla antes mencionada sobre imputación de pérdidas de fuente extranjera resultaría sumamente inequitativa, ya que la contratación de los futuros en la Bolsa de Londres estaba directamente vinculada a determinar resultados eficientes en su actividad empresarial, permitiéndole la proyección de sus flujos de caja futuros y con ello una planificación financiera viable.

Estos son sólo algunos temas de interés en relación al impacto fiscal sobre los contratos derivados, cuyo tratamiento en este artículo ha tenido por objeto destacar aspectos de interés a discutir, sobre la premisa que la difusión de estos instrumentos financieros entre los agentes económicos peruanos determinará en algún momento el interés de la Administración por establecer una adecuada regulación para su desarrollo.

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CONTRATOS DE LICENCIA PETROLEROS: ALGUNAS PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN

Fernando Zuzunaga del Pino[*,**]

Nuestro país tiene gran potencial para la explotación y exploración de hidrocarburos, dentro de los cuales se encuentra el petróleo. Por ello, para lograr el desarrollo de dicho sector, es necesario que el legislador establezca reglas claras, de fácil comprensión y que se configuren como un incentivo para los inversionistas.

En el presente artículo, el autor, partiendo de la premisa que nuestro país compite con otros en la captación de inversiones para la exploración y explotación de los recursos petroleros, analiza los beneficios tributarios otorgados actualmente a los inversionistas, proponiendo las modificaciones necesarias a los defectos o vacíos que presenta nuestra legislación.

Pilar fundamental del desarrollo económico de nuestro país es la inversión en el sector hidrocarburos[1]. Si bien contamos con un marco jurídico sectorial destinado a promover el desarrollo de tal actividad -básicamente contenido en nuestra Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley 26221, y recientemente en la Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, Ley 27133-, consideramos que la experiencia de los últimos años obliga a meditar sobre las bondades de tal marco jurídico y a reevaluar si requerimos ajustes al mismo.

Motiva el presente artículo la actual situación que viene padeciendo la actividad de hidrocarburos en nuestro país. Reciente información obtenida de PERUPETRO S.A. indica que se encuentran vigentes 26 contratos de licencia, 6 de servicios y uno de operaciones, número bastante reducido si lo comparamos con el número de contratos vigentes en 1997, año en el que manteníamos 47 contratos de licencia e igual número en el caso de los otros contratos. Si adicionalmente incorporamos como elemento de juicio las cifras que arroja la balanza comercial del sector hidrocarburos el escenario empeora: nuestra balanza es constantemente deficitaria.

Ahora bien, dentro del marco jurídico que será materia de comentario, nos centraremos en el contrato de licencia[2] por ser el instrumento jurídico más utilizado

---

* Cabe señalar que por solicitud del autor, dejamos expresa constancia que el presente artículo fue redactado previamente a las propuestas de modificación de las leyes que regulan los contratos de estabilidad jurídica para la inversión extranjera.

** Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

1 Aun cuando los términos hidrocarburo y petróleo se distinguen en la medida que el primero alude al género mientras que el segundo a una de sus especies, por motivos de redacción nos referiremos en el presente artículo indistintamente a ambos.

2 En lo sucesivo nos limitaremos a referirnos a los contratos de licencia, modalidad a través de la cual el contratista obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar hidrocarburos en el área del contrato, adquiriendo la propiedad de dichos hidrocarburos, a cambio del pago de una regalía al Estado. Nuestra Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley 26221, regula además los contratos de servicios -por los que el contratista lleva a cabo actividades de exploración y/o explotación de hidrocarburos en el área del contrato recibiendo a cambio de PERUPETRO S.A. una retribución en función a la producción-, y se refiere a otras modalidades contractuales que sean autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

por los inversionistas para el ejercicio de la actividad petrolera. Como sabemos, tal contrato puede tener por objeto la exploración y explotación o únicamente la explotación de hidrocarburos.

Aun cuando consideramos que la razón fundamental de la falta de grandes inversiones recientes en el sector, evidenciada a través de los escasos contratos de licencia que se vienen celebrando, es una consecuencia lógica de la lastimosa experiencia vivida en los últimos años caracterizada por la ausencia de descubrimientos importantes que motiven una participación más activa del inversionista –no se incluye a Camisea descubierta en 1982-, y no a causa de un defectuoso marco jurídico regulador del sector, creemos que un repaso y análisis de tal marco no está demás si lo hacemos con el siguiente doble propósito (i) enfrentando el problema fáctico de la ausencia de descubrimientos: buscar un mayor incentivo para el contratista que lo induzca a invertir en el Perú, esto es, promover la inversión sobre todo en exploración petrolera, asignándole a esa etapa un régimen más beneficioso que el que otros países dispensan; y, (ii) advirtiendo los defectos del sistema actual: formular, ahí donde lo consideremos pertinente, las sugerencias de modificación ya sea con el fin de completar los vacíos existentes, aclarar temas dudosos o mejorar la regulación de algunas materias.

Hecho este preámbulo vamos a dividir el presente trabajo en función a algunos de los temas que a nuestro juicio deben ser materia de perfeccionamiento.

I. ESTABILIDAD TRIBUTARIA

1.1 Alcances: Tributos comprendidos

Discusión de larga data ha sido los alcances de la garantía de estabilidad otorgada por la Ley General de Hidrocarburos, Ley 26221 -en lo sucesivo LOH-, así como por sus normas reglamentarias. La controversia se centra en dilucidar si las tres especies del género tributo "impuestos, contribuciones y tasas" -comprendidas en la clasificación tripartita adoptada por nuestra Constitución, Código Tributario, Ley Marco del Sistema Tributario Peruano, entre otras normas- están incluidas en la estabilidad o si ésta sólo alcanza a la especie impuestos.

Doctrinariamente se discute la inclusión de las contribuciones y tasas dentro de un régimen de incentivos tributarios como el comprendido en un contrato de estabilidad. Se dice que tales tributos, al ser vinculados, y consecuentemente tener como hecho generador la realización de una actividad estatal dirigida -ya sea en forma mediata o inmediata- al contribuyente, y que se traduce en el caso de la contribución en un beneficio, y en el caso de la tasa en un servicio individualizado, originan una obligación pecuniaria relacionada en cierta medida con la actividad estatal desplegada, máxime si para nuestro sistema el rendimiento de tales tributos debe destinarse al costo de la referidas actividades estatales. De ahí que no sea razonable incluir a tales especies de tributos en la estabilidad.

Concordamos con la opinión expuesta en el párrafo anterior. Un régimen de estabilidad que implica mantener en forma incólume, congelada, por un plazo determinado la aplicación de determinadas normas, consagrándose de esta manera el principio de seguridad jurídica a favor del inversionista a través de la celebración de verdaderos contratos ley, tiene sentido en tributos como los impuestos en donde los supuestos gravados inciden en la actividad económica desplegada por el referido inversionista y no en tributos como las contribuciones y las tasas en donde tal supuesto gravado es la actividad del estado cuyo costo, de acuerdo con nuestro sistema, se traslada al inversionista (beneficiario o receptor del servicio). Comprender a estos dos últimos tributos en un régimen de estabilidad significaría que el Estado, en cuanto al ejercicio de las actividades que despliegue respecto de los beneficiarios del régimen de estabilidad, estaría en un momento dado solventando a favor de ellos parte del costo de tales actividades.

Ahora bien, aun cuando existe unanimidad en la posición expuesta en los dos párrafos anteriores, la normatividad de la materia, en nuestra opinión, ha incluido dentro de la cobertura a los impuestos, contribuciones y tasas. En efecto, el artículo 63 de la LOH prescribe que el Estado "... garantiza a los Contratistas que los regímenes cambiarios y tributarios vigentes a la fecha de celebración del Contrato permanecerán inalterables durante la vigencia del mismo, para efectos de cada Contrato". Asimismo, el artículo 4 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 032-95-EF -en lo sucesivo el Reglamento- prescribe que mediante la garantía de la estabilidad el contratista quedará sujeto al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del contrato, agregando que "... no le es de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha, ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria, la cuantía de los tributos ...". Finalmente, el mismo Reglamento hace referencia en su Única Disposición Transitoria a que la estabilidad se aplica "respecto del régimen tributario".

En nuestra opinión, atendiendo a la normatividad expuesta en el párrafo anterior, nuestro derecho positivo incluye dentro de los alcances de la estabilidad tanto a los impuestos como a las contribuciones y a las tasas. Ello es así por la referencia expresa que tanto la LOH como su Reglamento hacen a la expresión régimen tributario[3], y a que este último aun cuando en su artículo 4 alude a régimen impositivo acto seguido menciona el concepto genérico tributos.

Sin perjuicio de la opinión expuesta, entendemos que el objeto de haber incluido en el artículo 4 del Reglamento la referencia al régimen impositivo pudo tener como motivación restringir los alcances de la estabilidad a la especie impuesto. Sin embargo, el propósito deseado no se habría cumplido por cuanto: a) se incluyó en una norma reglamentaria cuando tal restricción debió surgir de la LOH; y, b) el propio Reglamento continúa haciendo referencia al término genérico tributo. Así las cosas, la expresión régimen impositivo dentro del contexto, aparece más como una alusión a régimen de imposición o de imponer – supuesto del ejercicio de la Potestad Tributaria –, más que un intento de restringir los alcances de la estabilidad.

Posición distinta sobre el particular asumiríamos si es que la normatividad petrolera hubiese incluido en la norma con rango de ley la restricción. Esto es, que los tributos comprendidos en el régimen únicamente alcanzan al régimen impositivo, y junto con ello no hubiese empleado el término genérico tributo al aludir al régimen estabilizado. La referida técnica legislativa adecuada se apreció en la derogada Ley General de Incentivos, Beneficios y Exoneraciones Tributarias aprobada por el Decreto Legislativo 259[4], la misma que en su artículo 8 establecía que la estabilidad consiste en garantizar la aplicación del régimen impositivo vigente por un plazo determinando y que debe ser concedida mediante ley expresa, requiriéndose contrato con la empresa beneficiaria. En este caso, del espíritu de la ley en cuestión surge que la aludida estabilidad únicamente debe ser concedida en cuanto a impuestos se refiere, no así respecto de contribuciones y tasas.

En conclusión, somos de la opinión que si bien normativamente los alcances de la estabilidad en materia petrolera comprenden a los impuestos, contribuciones y tasas[5], tales alcances deben ser modificados restringiendo el beneficio a los impuestos.

1.2 Alcances: caso de los tributos al consumo - naturaleza trasladable

Como se ha señalado, el artículo 63 de la LOH reconoce la estabilidad del régimen tributario, no existiendo discrepancia alguna en que la especie impuestos está comprendida en dicha estabilidad. Ello significa, en principio, que en el caso de los impuestos se mantiene para el contratista por el plazo del contrato, pero únicamente respecto de las actividades del mismo, el régimen vigente a la fecha de su celebración con el Estado Peruano -sea este contrato de exploración y explotación o sólo de explotación -.

Si bien ello es así, decimos en principio por cuanto el artículo 4 del Reglamento que detalla los alcances del régimen, nos remite al 17 del mismo, en el que se establece que la garantía de la estabilidad, "...con relación al Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y a cualquier otro impuesto al consumo, garantiza al contratista la naturaleza trasladable, así como el régimen aplicable a las exportaciones y la exoneración a la importación a que se refiere el artículo 56 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos". Asimismo, dicho artículo 17 establece en su segundo párrafo que "...la garantía de estabilidad tributaria incluye al Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas...".

En otras palabras, en cuanto a impuestos al consumo se refiere, la estabilidad se restringe a lo siguiente: a) la naturaleza trasladable; b) el régimen de exportaciones; c) la exoneración a la importación de bienes

---

[3] Se entiende por régimen tributario al conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. El profesor Héctor B. Villegas, En: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Cuarta edición. Depalma. Buenos Aires, 1987. Tomo I. p. 407 y ss.- hace suya la posición del profesor Tarantino al advertir la diferencia existente entre las expresiones régimen tributario y sistema tributario, concluyendo que, mientras un régimen alude al conjunto de tributos existentes, un sistema implica un conjunto razonable, eficaz y armónico que se aprecia en tal conjunto de tributos, esto es, siempre que aludamos a un sistema, éste responderá a la aspiración o meta de todo país. El régimen tributario pues, comprende a todo tributo, sin distinguir el tipo de especie que se encuentre vigente en un país en un momento determinado.

[4] El Decreto Legislativo 259, derogado a fines de 1990, recogía principios, reglas y pautas para la dación y aplicación de todo beneficio y régimen de incentivos tributarios. Somos de opinión que un sistema tributario debe comprender una ley marco como la indicada a fin de dirigir el correcto ejercicio de la potestad tributaria en materia de beneficios.

[5] Nótese que la posición expuesta se circunscribe a la estabilidad sectorial petrolera. Si comparamos dicho régimen con el dispensado para el sector minero, encontramos que si bien una interpretación literal tanto del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería como de su Reglamento, llevan a concluir que se garantiza todo el conjunto de tributos vigentes a una fecha dada, el referido régimen sectorial se ejecuta a través de la celebración de contratos por adhesión, cuyos modelos han sido aprobados por instrumentos normativos y en los que se excluyen a las tasas y nada se dice de las contribuciones. De ahí que para el referido sector minero nuestra posición pueda ser distinta.

contenida en el artículo 56 de LOH; y, d) en cuanto al Impuesto General a las Ventas, el régimen de recuperación anticipada. Al margen de la discusión sobre la posibilidad que tal restricción sea reconocida por una norma con rango reglamentario, aspecto que no vamos a desarrollar, es nuestro interés detenernos en el análisis de los tipos de impuestos que están sujetos a tal restricción así como a los alcances de la estabilidad en lo que al fenómeno de la traslación se refiere.

En cuanto a lo primero, esto es al tipo de impuestos a que se aplica la restricción de la garantía de estabilidad, menciona el artículo 17 a los impuestos al consumo. Asimismo, respecto de tales impuestos garantiza su naturaleza trasladable -segundo tema materia de análisis-. Al parecer, lo que habría pretendido la restricción es aludir a aquellos impuestos que nuestra doctrina reconoce como indirectos y que su traslación está expresamente dispuesta en las normas que lo regulan. Empero, la falta de precisión incurrida dificulta la calificación del tipo de impuestos que están comprendidos en la referida restricción.

La doctrina tributaria no recoge como criterio típico de clasificación de impuestos el hecho que éstos graven consumos o no. La ausencia de una posición clara sobre el particular podría llevar a confusiones tales como incluir dentro de los impuestos al consumo al Impuesto de Alcabala o a los derechos de importación que inciden en adquisiciones de bienes –en el último de los casos planteados, no necesariamente-, lo cual es un despropósito de la norma. Asimismo, la característica trasladable de un impuesto es más un concepto económico que jurídico, y la doctrina admite que tal traslación ocurra tanto en impuestos directos como en indirectos [6].

En nuestra opinión, la intención del legislador, la misma que no ha quedado plasmada con claridad en el artículo 17 del Reglamento materia de comentario, es restringir el beneficio de estabilidad a los tributos indirectos cuya naturaleza trasladable se reconozca expresamente por las normas que lo regulan.

Para tal efecto, entendemos como impuesto indirecto, haciendo nuestra la posición de Héctor B. Villegas[7], a aquellos en cuyos supuestos gravados la aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza de manera mediata, ya que la circunstancia o situaciones subjetivas que se tienen en cuenta hacen sólo presumir un determinado nivel de riqueza (son indicios). En este tipo de impuestos, la venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes y servicios, son signos indiciarios de capacidad contributiva. Por último, en estos impuestos los hechos imponibles se construyen atendiendo a indicios, su posibilidad de traslación -aún cuando es mayor a la de los directos- es elemento variable que no incide en la clasificación.

Por las razones expuestas proponemos que la restricción sea precisada en una norma con rango de ley, en el sentido que la garantía de estabilidad se restrinja en los mismos casos previstos por el artículo 17, para los supuestos de impuestos indirectos cuya naturaleza trasladable es admitida por las normas que lo regulan.

1.3 Modificación o renuncia del régimen tributario garantizado

Nada establecen las normas de la materia sobre la posibilidad de variar o renunciar al régimen tributario estabilizado. No se permiten adecuaciones al régimen estabilizado ni renuncia del mismo.

Recordemos que la garantía de la estabilidad tributaria en materia de hidrocarburos está incorporada como una cláusula del contrato de licencia respectivo -normalmente es la cláusula novena-. Ello quiere decir que es el propio contrato a través del cual el Estado Peruano concede al contratista la facultad de explorar y explotar o explotar hidrocarburos, el que contiene las reglas de la estabilidad tributaria y cambiaria, aspecto muy distinto al que se produce en otros tipos de contratos de estabilidad que se celebran exclusivamente con el propósito de obtener tal estabilidad, caso de los contratos de estabilidad celebrados con la Comisión Nacional de Inversiones y Tecnología Extranjeras -CONITE- al amparo de los Decretos Legislativos 662 y 757 o del contrato de estabilidad regulado por la Ley General de Minería.

---

[6] Para el Profesor Dino Jarach, En: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Primera Reimpresión de la Primera Edición. Cangallo S.A.C.I. Buenos Aires, 1985. p. 338 y ss-, la traslación es el proceso de alteraciones de los precios de la demanda de los factores o de la oferta de los productos, por el cual se transfiere a otros sujetos la carga del impuesto. Asimismo, para el profesor Héctor B. Villegas, op.cit. p. 80, la traslación está regulada exclusivamente por la economía, y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que expresamente faculten el traspaso de la carga impositiva. Para este último autor, el aspecto central que permite distinguir un tributo directo de uno indirecto ya no es el fenómeno de traslación, parámetro utilizado cuando inicialmente se creó esta clasificación, sino la apreciación del hecho económico gravado en función a la exteriorización de la riqueza que se pretende gravar, si ésta es inmediata estaremos ante un impuesto directo mientras que si es mediata se estará ante un impuesto indirecto. Normalmente en este último tipo de impuestos es que existe un reconocimiento normativo de la posibilidad de trasladar la carga económica del mismo del contribuyente de iure – sujeto pasivo de derecho- al contribuyente de facto –sujeto pasivo de hecho-.

VILLEGAS, Héctor B.: Op. cit., p.77 y ss.

Como consecuencia de lo anterior, en los contratos de licencia de hidrocarburos el plazo está dado en función del desarrollo del proyecto petrolero contenido en el mismo -dicho plazo se aplica tanto para el proyecto como para la garantía de estabilidad que dicho proyecto genera- mientras que en los otros ejemplos mencionados el plazo únicamente se fija con motivo de la estabilidad, y no de la actividad que desarrolle el sujeto beneficiario[8].

Ahora bien, como sabemos la actividad petrolera requiere plazos bastante extensos para su ejecución, aspecto que reconoce nuestra LOH, pudiéndose extender los contratos por décadas. Reconocido este hecho, sería recomendable que la legislación prevea mecanismos que permitan al contratista cuando menos la renuncia al régimen de estabilidad para así regirse por la legislación común. No olvidemos que el sustento de los convenios de estabilidad es otorgar un beneficio a quien lo celebra consistente en brindarle seguridad jurídica. Consideramos que ese propósito igualmente se cumple en regímenes de estabilidad como el dispensado en los contratos de estabilidad que se celebran con el CONITE al amparo de los Decretos Legislativos 662 y 757, o aquéllos regulados por la Ley General de Minería en los que se admite renuncia o adecuaciones al régimen estabilizado[9]. De ahí que seamos de opinión que no existe razón para no incorporar tales supuestos en los petroleros.

II. MONEDA EXTRANJERA

Como sabemos, el artículo 64 de la LOH permite al contratista llevar su contabilidad en moneda extranjera de acuerdo con las prácticas contables aceptadas en el Perú. Dicho beneficio también forma parte del régimen que se estabiliza.

Sólo a manera de comentario, es importante indicar que un beneficio de este tipo en los contratos de estabilidad petroleros lleva a cuestionar el principio recogido en este tipo de contratos, según el cual los beneficios contenidos en ellos se aplican únicamente respecto de las actividades del contrato. Ello es así porque para la empresa sujeta al beneficio es imposible llevar contabilidad en moneda extranjera únicamente respecto de la actividad del contrato. La empresa, como persona jurídica, lleva su contabilidad en moneda nacional o en moneda extranjera. No es factible que una empresa lleve parte de su contabilidad en una moneda y parte en otra. Por ello, en lo que a este beneficio respecta, su aplicación cubre la contabilidad de la empresa como persona jurídica, apartándose del principio general antes mencionado.

Ahora bien, respecto de la opción de llevar contabilidad en moneda extranjera, queremos detenernos en el análisis de las implicancias tributarias que se derivan del beneficio y evaluar su tratamiento normativo.

Como lo señaláramos, el artículo 64 de la LOH otorga la opción al contratista de llevar su contabilidad en moneda extranjera[10]. Esa opción queda reflejada en el correspondiente contrato de licencia que se celebra con PERUPETRO S.A. Si bien la consagración del beneficio está en una norma sectorial y ésta bastaría, se entiende -y así viene aplicándose en la práctica- que dicha norma debe concordarse con las normas que regulan el mismo tipo de beneficio recogidas por el Código Tributario.

El segundo párrafo del numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario establece que quienes efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América considerando lo siguiente:

- La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.

---

[8] El hecho de que la estabilidad petrolera dependa de la vigencia del proyecto contenido en el contrato, ha generado algunos problemas prácticos en el cumplimiento de obligaciones formales tributarias, pues en muchos casos es imposible definir *a priori* el plazo exacto. Por ejemplo, cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT -, sin advertir la situación específica del sector, exigió a los titulares de contratos de estabilidad consignar el plazo de vigencia de los mismos a través del formulario 2305, exponiendo a los petroleros a la presentación de declaraciones juradas incompletas.

[9] Los contratos de estabilidad regulados por los Decretos Legislativos 662 y 757 admiten la renuncia al régimen estabilizado. Los contratos de estabilidad regulados por la Ley General de Minería permiten, durante la vigencia del régimen estabilizado, introducir algunas adecuaciones y, de otro lado, permiten por única vez optar por la renuncia al régimen estabilizado y estabilizar el vigente al momento del ejercicio de la opción.

[10] Cabe señalar que en materia petrolera la regulación del beneficio en cuestión sólo está tratada en el citado artículo 64 de la LOH. No existen pautas específicas que regulen su aplicación (por ejemplo, normas sobre conversión, sobre la posibilidad de variar de moneda, etc.) aspecto que, por ejemplo, sí regula el sector minero.

- Para la aplicación de los saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Notemos que la norma precitada hace alusión a dos Decretos Supremos. El primero de ellos tiene como propósito señalar los requisitos que deben cumplir los inversionistas para calificar dentro del beneficio. Un dispositivo de aplicación general no ha sido promulgado. Específicamente para la actividad petrolera se promulgó el Decreto Supremo 056-96 EF, empero tal dispositivo se expidió cuando estaba en vigor el antiguo texto del numeral 4 del artículo 87 que venimos tratando[11]. El segundo Decreto Supremo no ha sido expedido, y tendrá como propósito establecer el procedimiento mediante el cual se efectuará la presentación de la declaración y el pago de los tributos y de las sanciones en moneda nacional.

Notemos también que el referido numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario es una norma que restringe en gran medida los efectos buscados por el contratista y, en lo que al aspecto tributario concierne, anula todo efecto.

Decimos que restringe los efectos, ya que sólo admite que la moneda distinta a la nacional que podría ser utilizada sea el dólar de los Estados Unidos de América, y que anula todos los efectos tributarios toda vez que impide que se determine el monto de las obligaciones tributarias en moneda extranjera, lo que sería un efecto natural del hecho de llevar la contabilidad en dicha moneda extranjera.

En cuanto al impedimento de determinar las obligaciones tributarias en moneda extranjera, cabe indicar que aun cuando no se establezca expresamente tal impedimento, la norma obliga a que para la aplicación de los saldos generados en períodos anteriores se tomen en cuenta los montos declarados en soles. Es decir, aun cuando se llegue a interpretar que el contratista puede seguir determinando sus obligaciones tributarias en moneda extranjera –pues la norma nada dice expresamente sobre el particular-, pero que por obligación del inciso materia de comentario está obligado a aplicar el tipo de cambio correspondiente a esa determinación para los efectos de consignar los montos en soles en la declaración jurada pertinente, es imposible que esa determinación en moneda extranjera sea tomada en cuenta para los efectos de la aplicación de los saldos generados en los períodos anteriores, ya que existe otra obligación, cual es arrastrar los saldos para efectos tributarios tomando en cuenta los montos declarados en soles.

Recordemos que la opción del contratista de llevar su contabilidad en moneda extranjera le permite aplicar la moneda de su país de origen en caso se trate de un inversionista extranjero.y, calificando la moneda extranjera como una moneda constante, le permite que la inflación o devaluación que pudiese tener el sol no lo perjudique.

Ese efecto deseado, en lo que al aspecto tributario se refiere, se traduce en un reconocimiento de los saldos generados en la moneda extranjera que se trate. A saber, esos saldos básicamente van a estar dados por el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y las pérdidas tributarias del Impuesto a la Renta, los que son de gran magnitud en actividades de larga maduración como la petrolera, en las que se muestra una etapa preoperativa de años. Pues bien, el texto vigente restringe la posibilidad de que ese crédito fiscal de Impuesto General a las Venta o que esa pérdida tributaria se mantengan en moneda extranjera. Nótese que en el caso de la pérdida el tema es más patético aún, pues la situación del contratista se muestra peor que si llevase la contabilidad en soles, puesto que en tal supuesto por lo menos podría ajustar su pérdida por inflación, empero, al llevar su contabilidad en dólares ni siquiera ese ajuste es admitido.

Ahora bien, el texto vigente del inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario rige desde el 1 de enero de 1999, afectando los contratos de licencia que se hayan celebrado desde esa fecha –recordemos que para los anteriores rige la norma que estabilizaron-. Si bien ello es así, consideramos que el citado inciso, en cuanto a la presentación de declaraciones juradas se refiere, no tiene aplicación material al no haberse aprobado el Decreto Supremo que establezca el procedimiento para la aludida presentación.

Hecho este análisis, somos de opinión que el aludido inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario debe ser modificado. Una alternativa podría ser regresar al

[11] En efecto, el anterior texto del inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario, según la versión original del Decreto Legislativo 816 vigente desde el 22 de abril de 1996, también establecía que mediante Decreto Supremo se dispondrían los requisitos de los inversionistas. Es al amparo de tal dispositivo que se expide el Decreto Supremo 056-96-EF vigente a partir del 13 de mayo de 1996. Con la modificación introducida al referido numeral 4 por la Ley 27038 vigente desde el 1 de enero de 1999, en puridad, el Decreto Supremo 056-96-EF habría quedado derogado. Ahora bien, el citado Decreto Supremo 056-96-EF prescribía que en los casos de los contratos de licencia -entre otros- los requisitos se entienden cumplidos con la comunicación de llevar contabilidad en moneda extranjera a la SUNAT, acompañando copia del contrato y del Decreto Supremo que lo aprobó.

texto anterior, que rigió entre el 22 de abril de 1996 y el 31 de diciembre de 1998, que establecía que podían llevar contabilidad en moneda extranjera quienes reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera -de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas- y que al efecto contraten con el Estado o con entidades y empresas del Estado, pudiendo determinar la base imponible de los tributos así como el monto de los mismos en la referida moneda extranjera. Además, el artículo agregaba que el pago debía hacerse en moneda nacional, salvo que se cuente con autorización de la Administración Tributaria para efectuar el pago en dicha moneda extranjera.

III. IMPORTACION

3.1 Importación de bienes: exoneración durante la fase de exploración

El artículo 56 de la LOH establece que la importación de bienes e insumos requeridos en la fase de exploración, destinados a realizar estas actividades, se encuentra exonerada de todo tributo, incluyendo aquellos que requieren mención expresa, por el plazo que dure dicha fase. El Decreto Supremo 138-94-EF aprobó la lista de bienes e insumos comprendidos en el beneficio.

Motiva el tratamiento del presente tema la problemática que se genera en la determinación de la naturaleza jurídica del beneficio denominado de exoneración, así como la calificación del sujeto beneficiario del régimen.

En cuanto a lo primero, esto es, la calificación de la naturaleza del beneficio, recordemos que el artículo 56 de la LOH lo denomina exoneración, y se aplica durante la fase de exploración –por el plazo de duración de la misma-, respecto de todo tributo, esto es, derechos de importación, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo -de ser el caso- e Impuesto de Promoción Municipal.

Ahora bien, el problema de calificación del beneficio surge del Reglamento cuando establece que tales bienes podrán ser utilizados en actividades distintas a la exploración, o ser vendidos a terceros debiendo el contratista pagar los tributos a la importación, salvo que:

a) Sean vendidos o entregados en uso para ser usados en actividades de exploración durante la fase de exploración de otro contrato sujeto a exoneración.

b) Cuando sean reexportados con autorización de PERUPETRO S.A.

c) Cuando sean utilizados en actividades de exploración durante la fase de exploración de otro contrato sujeto a dicha exoneración, del mismo contratista.

Agrega el Reglamento que cuando deban pagarse tributos se determinarán conforme a la legislación vigente a la fecha de celebración del contrato, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 17 respecto de los impuestos al consumo, aplicando las reglas de valoración vigentes a la fecha en que se produzcan la utilización o venta que precipitan las obligaciones tributarias.

Por último, el mismo Reglamento señala que al término de la actividad de exploración o en la fecha de declaración de un descubrimiento comercial, el contratista preparará un inventario detallado de los bienes e insumos importados con exoneración indicando su destino, lo que debe comunicar a PERUPETRO S.A.

De la descripción efectuada, surge de inmediato la siguiente pregunta: ¿nos encontramos ante un verdadero beneficio de exoneración?

La exoneración es un típico beneficio tributario según el cual, por razones de diversa índole -económicas, políticas, sociales, etc.- se establece un trato diferenciado consistente en que el hecho generador sujeto a beneficio no trae como consecuencia el efecto natural de todo hecho generador, cual es la obligación de pago de impuestos. Así, la exoneración tiene el propósito de cortar el nexo entre la hipótesis de incidencia -supuesto de hecho de la norma tributaria- y el mandato de pago -mandato contenido en la norma tributaria-[12]. En ninguna exoneración, pues, se genera una obligación de pago.

[12] VILLEGAS Héctor B.: Op. cit. p.253 y ss: afirma que cuando se configura una exacción -término comúnmente utilizado en Argentina para referirse a exoneraciones- la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó. Agrega que en estos casos tenemos una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible), pero ésta no está sola, está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria que tiene como propósito impedir -total o parcialmente- la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

Adviértase que aplicar el concepto expuesto en el párrafo anterior al beneficio dispensado a las importaciones de bienes o insumos para la fase de exploración, no es pertinente. Ello es así por cuanto tal beneficio está limitado, y en determinados casos motiva la aplicación de todos los tributos que gravan la importación de bienes, lo cual desvirtúa que nos encontremos ante un beneficio de exoneración propiamente dicho. Así, más que tratarse de un beneficio de exoneración, consideramos que nos encontramos ante un beneficio de suspensión temporal de aplicación de los tributos que gravan la importación. El único caso en el que podría hablarse de una verdadera exoneración es en el supuesto en que los bienes o insumos importados al amparo del beneficio hayan sido consumados durante la etapa de exploración, pues ahí la inexistencia de obligación de pago sería permanente.

Así las cosas, tenemos que el beneficio contenido por las normas petroleras será de exoneración para el supuesto de bienes o insumos que se consuman en la etapa de exploración, mientras que para el caso de los bienes o insumos que no se agoten en la referida etapa, estaremos ante una suspensión temporal de la aplicación de tributos.

En cuanto a lo segundo, cabe indicar que ni la LOH ni el Reglamento son claros al indicar al sujeto titular que puede hacer uso del beneficio. Es claro que los bienes e insumos deben ser destinados a exploración petrolera de un contrato, y es claro también que ese beneficio puede ser utilizado por el contratista, parte del referido contrato. Pero ¿podría un subcontratista hacer uso del beneficio? Recordemos que la actividad petrolera es una que se desarrolla en gran medida a través de la subcontratación que efectúa el contratista, y que en la práctica la gran cantidad de bienes que ingresan para desarrollar actividad de exploración son utilizados por tales subcontratistas. En tal sentido, consideramos pertinente que se aclare tal situación mencionándose en la normatividad petrolera que los beneficiarios del régimen son tanto los contratistas como los subcontratistas.

3.2 Régimen de importación temporal

Como sabemos, el régimen de importación temporal suspende la aplicación de los tributos a la importación por un período de dos años (prorrogables por dos más) respecto de los bienes destinados a sus actividades. El régimen se aplica tanto para la fase de exploración como para la de explotación. Ahora bien, en cuanto a este tema se refiere, se presenta el mismo problema de calificación de los sujetos beneficiarios que el que tratamos para el supuesto de importación a que se contrae el punto 3.1 del presente trabajo, esto es, la extensión del beneficio a los subcontratistas. De ahí que sobre el particular nos remitimos a lo expuesto en el último párrafo del citado punto 3.1.

IV. REGIMEN ESPECIAL DE RECUPERACION ANTICIPADA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Uno de los más importantes beneficios comprendidos en nuestro sistema de aplicación para el sector de hidrocarburos es el denominado régimen especial de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas creado por el Decreto Legislativo 818. Convocan nuestra atención dos aspectos: (i) el hecho de que en la práctica el beneficio no ha funcionado para el sector de la manera esperada; y, b) la consideración de que su regulación debe modificarse si se pretende otorgar un verdadero beneficio que incentive el desarrollo de la actividad petrolera, principalmente en su fase de exploración.

Para ubicarnos en el tema, recordemos que en tributos como el Impuesto General a las Ventas del tipo valor agregado, la secuencia normal de recuperación del Impuesto General a las Ventas trasladado por la adquisición de bienes y servicios o el pagado en la importación de bienes o utilización de servicios, es su aplicación como crédito fiscal -operaciones internas- o como saldo a favor -exportaciones-. Esas vías de recuperación suponen el inicio de las actividades del sujeto que se trate, ya que la aludida recuperación se produce para quienes realizan operaciones internas mediante la deducción del monto al que asciende el denominado crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (bruto) que le corresponde abonar como contribuyente; y en el caso de los exportadores, mediante la aplicación del denominado saldo a favor a ser compensado con determinadas deudas tributarias, y de no ser posible, mediante solicitud de devolución, lo que es factible sólo si se han iniciado exportaciones.

Para el caso de actividades de larga maduración, en donde la etapa preoperativa comprende un período de años, la posibilidad de esa recuperación por las vías normales implica un muy elevado costo financiero. De ahí que se prevean mecanismos anticipados como el régimen materia de este punto aplicables en la medida en que las vías normales no lo sean. Resáltese de esta primera afirmación el hecho que para que el beneficio sea aplicable es necesario, pues, que la empresa no haya iniciado operaciones.

Nuestro sistema recoge dos regímenes paralelos de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas para aquellos sujetos que aún no han iniciado operaciones.

Uno, el denominado régimen general contenido en la legislación del Impuesto General a las Ventas, específicamente en el artículo 78 de la Ley que regula dicho tributo, conforme al cual se logra el beneficio de devolución del Impuesto General a las Ventas pagado en las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital realizadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen en el país a actividades productivas de bienes y servicios destinados a exportación, o cuya venta se encuentre gravada con Impuesto General a las Ventas. Este régimen no es materia del presente trabajo.

El segundo fue creado por el Decreto Legislativo 818 e incorporado en el régimen de estabilidad tributaria petrolero a través de la modificación efectuada al Reglamento por el Decreto Supremo 059-96-EF. Este segundo régimen, comparado con el general, contiene una definición mucho más precisa y adecuada de lo que debe entenderse por empresa preoperativa, una mayor cobertura y mayores facilidades en cuanto a su aplicación. Sobre este régimen nos pronunciaremos en las líneas siguientes.

4.1 Requisitos sustanciales

En primer término, requisito sustancial para acceder al beneficio -después veremos los requisitos formales que son los que generan los problemas- es que nos encontremos: (i) ante empresas que suscriban con el Estado contratos al amparo de leyes sectoriales, para la exploración, desarrollo y/o explotación de recursos naturales y cuya inversión requiera de un período mayor a 4 años; y (ii) ante empresas que suscriban contratos con el Estado, al amparo de leyes sectoriales, para el desarrollo y explotación de recursos naturales, incluyendo a las que celebren contrato de estabilidad tributaria a las que se refiere la Ley General de Minería, y cuya inversión requiera de un período igual o mayor a dos años siempre que no exceda de 4; en este caso no se encuentran incluidas las empresas que se encuentran en la etapa de exploración.

De una rápida lectura del párrafo anterior se advierte que, en la mayoría de los casos, quienes celebren contratos de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos o sólo contratos de explotación de hidrocarburos calificarán para el régimen. Únicamente debe cuidarse el tema de los plazos de inversión.

También es requisito sustancial –algo se mencionó anteriormente- encontrarse en etapa preoperativa.

El régimen en cuestión, comparado con el general, contiene una definición mucho más precisa y adecuada de lo que debe entenderse por empresa preoperativa –importante pues es la etapa en la que se aplica el beneficio-.

Las empresas petroleras que sean susceptibles de acogerse al Régimen, considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen operaciones de explotación comercial referidas al objeto principal del contrato sectorial, es decir el contrato de licencia respectivo. Nótese que esta precisión es importantísima, ya que no interesa en el caso particular de las empresas del sector el hecho que la empresa haya iniciado operaciones o no, lo que importa es que no las haya iniciado respecto de las actividades comprendidas en el contrato de licencia respectivo, conciliando, así, dicho régimen con el tratamiento tributario que en su conjunto tiene cada contrato de licencia dentro de la empresa. Así, el régimen especial de recuperación anticipada operará, respecto del contrato, hasta que no se haya iniciado la operación productiva de explotación comercial referida como objeto principal de dicho contrato.

Ahora bien, notemos un tema en el caso de la actividad que venimos tratando, la etapa preoperativa cubre en un contrato petrolero la fase de exploración y, dentro de la fase de explotación, la etapa de desarrollo. Así puede hablarse de etapa preoperativa tanto en un contrato de licencia de exploración y explotación como en uno de explotación.

4.2 Cobertura de beneficios

Los beneficios especiales comprendidos en el Régimen son:

a) La devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal generado en la importación y/o adquisición local de bienes intermedios nuevos, bienes de capital nuevos, servicios y contratos de construcción que se utilicen directamente en la ejecución del contrato celebrado con el Estado. Los bienes, servicios y contratos de construcción cuya importación o adquisición puede ser acogida al beneficio, son aquellos que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 5 del Reglamento del Decreto Legislativo 818, aprobado por el Decreto Supremo 084-98-EF. Los bienes susceptibles de acogimiento aparecen en la lista de bienes elabo-

rada en función al CUODE, según los códigos que se detallan en el Anexo 1 del citado Reglamento y en la lista que se apruebe por Resolución Suprema, según cada contrato sectorial. El detalle de la lista también deberá ser incorporado en el contrato sectorial.

b) La posibilidad de que los beneficiarios soliciten mensualmente la devolución del Impuesto General a las Ventas pagado en las importaciones y/o adquisiciones mencionadas en el párrafo anterior, a partir del mes siguiente de la fecha de la anotación correspondiente en el Registro de Compras. La devolución opera en la medida que el monto mínimo del Impuesto por adquisición supere las 9 Unidades Impositivas Tributarias –salvo en el caso de servicios-, y en la medida en que la solicitud a presentarse sea por la devolución de no menos de 36 Unidades Impositivas Tributarias.

c) En cuanto a los beneficiarios que se encuentren autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, la posibilidad de que la redención de las Notas de Crédito Negociables mediante las cuales se efectúa la devolución del IGV y que son emitidas en moneda nacional, se realice en un monto equivalente en dólares de los Estados Unidos de América.[13]

Descritas las bondades del régimen especial, el mismo que en nuestra opinión es adecuado, surge el tema de si éste realmente promueve la celebración de contratos de licencia, sobre todo los que incluyen exploración. Nótese que el Régimen sólo se traduce en un verdadero beneficio para los casos en que el contratista logre iniciar actividad comercial. Empero, no se logra un beneficio completo y por tanto un incentivo adecuado para aquellos contratos en los que no se llegue a la etapa operativa, caso bastante probable - según lo demuestra la experiencia vivida - en los contratos de licencia para exploración y explotación en los que se ha hecho suelta del lote en la fase de exploración por la ausencia de descubrimientos comerciales de interés. Decimos que no es un real incentivo puesto que en aquellos casos, el contratista que hace suelta se ve obligado a devolver al Estado el monto cuya recuperación anticipada logró a través del Régimen. Si realmente queremos promover la exploración somos de opinión que el Estado debe compartir el riesgo de la actividad disponiendo en esos casos que el contratista no se vea en la obligación de devolver monto alguno[14].

4.3 Requisitos formales

Explicados los requisitos sustanciales y la cobertura del régimen, pasamos a detallar las exigencias de índole formal de necesario cumplimiento para acceder al régimen:

a) Además del contrato sectorial correspondiente, las empresas deberán celebrar con el Estado un contrato de inversión, el cual será suscrito por el Ministro de Energía y Minas y por el CONITE. Este contrato es por adhesión y su modelo ha sido aprobado mediante el Anexo 2 del Reglamento del Decreto Legislativo 818. Para suscribir el contrato de inversión las empresas deberá presentar una solicitud ante CONITE acompañando:

   - Cronograma de Ejecución de Inversiones requeridas para la ejecución del proyecto que constituye el objeto principal del contrato de licencia. Específicamente para el caso de la actividad petrolera se requiere una copia del Plan Inicial de Desarrollo de los Hidrocarburos.
   - Opinión favorable del Ministerio de Energía y Minas respecto del mencionado Cronograma de Ejecución de Inversiones. Esa opinión es la que no entendemos cómo se adaptaría al sector petrolero en el que no se suele indicar montos exactos de inversión sujeto a un cronograma.
   - Copia del proyecto de contrato de licencia petrolero.
   - Copia de los poderes debidamente inscritos en el Registro correspondiente, acreditando la capacidad del representante de las empresas para suscribir el contrato de inversión.

b) Reunidos los requisitos mencionados, la empresa petrolera podrá obtener la Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, que las señala como beneficiarias del Decreto Legislativo 818.

[13] Cabe indicar que el régimen general de recuperación anticipada del IGV permite la devolución del tributo que hubiera gravado las importaciones y adquisiciones locales de maquinaria y equipo nuevos que se registren como activo fijo, en los casos de empresas productivas que no hayan iniciado su actividad productiva. Además, el régimen general prevé la posibilidad de que la devolución sea solicitada únicamente dos veces al año.

[14] Nótese que el sistema es tan poco claro que en la única oportunidad que el Estado en materia petrolera otorgó la devolución materia del Régimen –caso del contrato de Licencia de Explotación Camisea original de 17 de mayo de 1996- se tuvo que aclarar que la devolución obtenida no calificaba como infracción tributaria sancionable con multa: Resolución Suprema 071-98-EF.

c) Obtenida la Resolución Suprema las empresas deberán suscribir el contrato sectorial. En este último caso, se deberá lograr la expedición de la Resolución Ministerial correspondiente que defina el concepto de producción e inicio de operaciones.

De la descripción del procedimiento se advierten básicamente dos problemas para su ejecución por el sector petrolero: (i) en cuanto al requisito vinculado con el Cronograma de Ejecución de Inversiones aludido en el literal a) precedente, nos encontramos ante uno de imposible cumplimiento. Ello es así por cuanto el desarrollo de la actividad petrolera entre el contratista y el Estado no requiere de una determinación de montos exactos de inversiones sujetos a un cronograma. pues se desarrolla la actividad en función a resultados; y, (ii) la complejidad del procedimiento, la poca claridad de la secuencia que debe seguir el mismo, así como el hecho de depender de la Resolución Suprema que señale a la empresa como beneficiaria del régimen han ocasionado que en la práctica para el sector petrolero no haya funcionado[15].

Por lo expuesto, somos de opinión que tal procedimiento sea revisado.

V. ALGUNOS ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA EN LA DETERMINACION DE LOS RESULTADOS DEL NEGOCIO

Sólo a manera de reflexión y sin intención de entrar en la materia, pues por su extensión debe responder a otro trabajo de investigación, somos de opinión que un sistema que realmente pretenda incentivar el desarrollo de la actividad petrolera también ameritaría la revisión del tratamiento de los resultados de las empresas petroleras para los efectos del Impuesto a la Renta. Tales temas a revisar serían: (i) el tratamiento de las alternativas para el aprovechamiento de las pérdidas tributarias en aquellos casos en los que no habiéndose llegado a la fase de explotación se hizo suelta del lote; y, (ii) la posibilidad de considerar como deducibles para efectos tributarios gastos ambientales o sociales.

[15] Para el sector petrolero, en la práctica únicamente se ha otorgado para el proyecto Camisea. Nótese que muchos otros contratos de licencia suscritos que teóricamente cumplían con los requisitos sustanciales, no han gozado del régimen por no haberse expedido la Resolución Suprema requerida.

50 años
1950-2000

ESTUDIO LUIS ECHECOPAR GARCIA

ABOGADOS

SOCIEDAD CIVIL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

EDIFICIO PARQUE LAS LOMAS
AV. DE LA FLORESTA 497
PISO 5
SAN BORJA
LIMA - PERU

TELEFONO: (51-1) 3727373
TELEFAX : (51-1) 3727374
(51-1) 3727171
estudio@echecopar.com.pe
www.echecopar.com.pe

IMPUESTO A LA RENTA EN LOS CONTRATOS QUE INVOLUCRAN LA VENTA, MONTAJE E INSTALACION DE BIENES

Alex Morris Guerinoni*

Los contratos denominados EPC, es decir, los contratos que, en palabras del autor, "bajo la modalidad "llave en mano" comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento" no sólo son atípicos, sino que comprenden una serie de prestaciones muy diferentes entre sí en cuanto a su naturaleza jurídica y, como natural consecuencia de ello, en cuanto a su tratamiento por nuestro sistema tributario.

Determinar, pues, la calificación jurídica realmente pertinente a estos contratos y, consiguientemente, el tratamiento fiscal que les corresponde como tales (ya no el de cada una de las prestaciones involucradas), es una ardua tarea a la que el autor se dedica en el presente artículo.

La gran variedad de actos y contratos que hoy en día se celebran, entre los que se encuentran algunos que no cuentan con una regulación determinada, origina muchas veces dificultades al momento de establecer el tratamiento tributario aplicable. La tarea puede complicarse si en un único contrato se incluyen prestaciones de naturaleza diferente y si, además, dichas prestaciones están sujetas a distintas normas fiscales o, simplemente, respecto de ellas no existe una regla especial.

La dificultad se agrava aun más cuando tales contratos son imprecisos en cuanto a sus definiciones y redacción o cuando, simplemente, los mismos se denominan en forma equivocada. Frecuentemente se confunde el contrato de obra con el de locación de servicios e, incluso a éstos en algunas oportunidades se les denomina contratos de suministro. Pese a que la denominación utilizada no será determinante para establecer la naturaleza de los contratos, pues éstos deben ser definidos atendiendo a la regulación de los intereses que constituye su objeto, una calificación errónea de los mismos puede originar que se aplique un tratamiento tributario distinto del previsto por el ordenamiento legal.

En esta oportunidad nos vamos a ocupar de los denominados **Contratos EPC** (*Engineering, Procurement and Construction*), que bajo la modalidad llave en mano[1] comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento (en adelante los denominaremos para facilitar la lectura de estos

---

* Abogado.

[1] Llave en mano: Encontramos la definición de llave en mano, para efectos de obras públicas, en el Diccionario de la Administración Pública del doctor Gustavo Bacacorzo. Tomo II. p. 582. Grijley. "Sistema por el cual el postor oferta en conjunto, la construcción, el equipamiento y montaje hasta la puesta en servicio de una determinada obra, pudiendo incluir, además, los estudios de arquitectura e ingeniería del proyecto, así como su financiamiento". Dicha definición proviene del Decreto Supremo 034-80-VC, sobre el RULCOP.

comentarios como contratos EPC). Con frecuencia observamos que tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria tropiezan con dificultades al momento de definir el régimen fiscal al que deberán someterse estos contratos, sobre todo si los mismos se ejecutan en más de un ejercicio gravable, como usualmente ocurre. La tarea es aun más complicada si los referidos contratos se celebran a suma alzada[2], sin que exista un precio individualizado por cada una de las prestaciones comprendidas en el mismo, lo que impediría determinar en forma separada la ganancia bruta que correspondería a cada una de ellas.

Normalmente, los contratos EPC están relacionados con maquinaria y equipo cuyo armado o montaje exige una importante inversión (centrales de energía eléctrica, transformadores, ascensores, equipos de refrigeración, entre otros) y que por sus propias características requieren para su instalación de la participación activa del fabricante o vendedor del bien quien con ello garantizará su buen funcionamiento. Por eso, muchos consideran que este tipo de contrato se asemeja principalmente al de obra. ¿Pero estamos realmente ante un contrato de obra? si ello es así ¿quien ejecuta las prestaciones puede ser calificado como constructor? o acaso, para definir el tipo de contrato ante el cual estamos habrá que efectuar un análisis mucho más profundo que nos permita establecer la verdadera naturaleza del mismo.

NATURALEZA DEL CONTRATO

Para determinar la naturaleza del contrato debe establecerse cuál es su objeto y el contenido de sus obligaciones. Con ello podrá atribuírsele tipicidad legal. Según el doctor Manuel de la Puente, "El contrato típico puede ser definido como aquel contrato que tiene una regulación legal propia que lo identifica de los demás"[3].

El contrato bajo análisis involucra diversas prestaciones a través de las cuales se puede apreciar su objeto. Tales prestaciones consisten, principalmente, en:

1. De parte del vendedor o contratista, la entrega y transferencia de propiedad de los bienes, su instalación y puesta en funcionamiento; y,
2. De parte del cliente, el pago de una suma dineraria en calidad de contraprestación.

Adicionalmente, también se incluyen dentro del contrato EPC otras prestaciones (tales como las de mantenimiento de los equipos, las obras conexas para su instalación), las cuales siendo accesorias no serán determinantes para definir su naturaleza.

Una característica del contrato EPC es que el bien o equipo a ser instalado y entregado no existe como tal al momento de la celebración del convenio sino que parte de la prestación del vendedor consiste en su armado o montaje.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las prestaciones principales de estos contratos suponen la combinación de obligaciones de prestar servicios y de transferir la propiedad sobre determinados bienes a cambio de una retribución, consideramos que tales prestaciones podrían definir dos tipos contractuales distintos: (i) el contrato de compraventa de bien futuro y (ii) el contrato de obra.

A partir de esta tipificación inicial podrá determinarse su naturaleza y, por ende, el régimen tributario que resultará aplicable.

DISTINCIÓN ENTRE EL CONTRATO DE OBRA Y EL DE COMPRAVENTA DE BIEN FUTURO

El artículo 1771 del Código Civil establece que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución. Es consecuencia natural del contrato que el comitente adquiera la propiedad de la obra que es materia del mismo y que no existe al momento de su celebración.

La fabricación de bienes por encargo suele ser acordada a través de contratos de obra, en el que el comitente instruye al contratista sobre las características que desea que tenga el bien a ser elaborado.

Evidentemente, las prestaciones adicionales de instalación y funcionamiento resultan totalmente coherentes como parte de las obligaciones regulares de un contrato de obra.

---

[2] Suma alzada o ajuste alzado: En el Manual de Contratos del Tratadista Guillermo A. Borda. p. 525. Perrot, Buenos Aires, se efectúa la siguiente definición: "La obra se contrata por ajuste alzado cuando las partes establecen desde el comienzo un precio fijo e invariable. Las modificaciones en el precio de los materiales o de la mano de obra, benefician o perjudican al contratista y no alteran el precio. A veces el propietario se compromete a reconocer ciertas alteraciones en el precio, dentro de límites topes; es lo que se llama ajuste alzado relativo, por oposición al común o absoluto en el que no hay variación de ninguna naturaleza.
Artículo 1776 del Código Civil Peruano: "El obligado a hacer una obra por ajuste alzado tiene derecho a compensación por las variaciones convenidas por escrito con el comitente, siempre que signifiquen mayor trabajo o aumento en el costo de la obra. El comitente, a su vez, tiene derecho al ajuste compensatorio en caso de que dichas variaciones signifiquen mayor trabajo o disminución en el costo de la obra".

[3] DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel: "El contrato en general". Tomo III. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, 1991. p. 200.

Sin embargo, la discusión se origina cuando el contratista además de comprometer la realización del trabajo proporciona los principales materiales con los que el bien será elaborado. Muchos sostienen que en este caso estaríamos frente a un contrato de compraventa –específicamente sobre bien futuro- teniendo en cuenta que el objeto principal del contrato será la transferencia de la propiedad de una cosa.

Nuestra ley permite y regula la compraventa de bienes futuros. Es así que el artículo 1534 del Código Civil establece que en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que el bien llegue a tener existencia. Cabe señalar que son bienes futuros aquellas cosas que no tienen existencia real al momento de contratar sobre ellas.

La dificultad que existe en diferenciar la compraventa sobre bien futuro del contrato de obra ha sido advertida y debatida desde hace tiempo por la doctrina. Incluso, algunos apoyan la tesis de la existencia de un contrato mixto de obra y de compraventa , en el que sería necesario aplicar , en forma armónica, las regulaciones de ambos siempre en función del fin que han perseguido las partes.

Se sostiene que la discusión no tendría sentido si es que la calificación entre uno y otro contrato dependiera exclusivamente de la persona –comitente o contratista- que suministrará los materiales. Así, si el que suministra los materiales es el comitente, estaríamos frente a un contrato de obra. En cambio, si el contratista, además de comprometer su trabajo, debe proporcionar los materiales o insumos para fabricar el bien, se estaría ante un contrato de compraventa. Lo deseable sería resolver la controversia a este nivel. Sin embargo, ello no es posible por cuanto las legislaciones de muchos países, incluyendo la nuestra, permiten que los materiales para la ejecución de la obra puedan ser proporcionados por el contratista[4].

Los tratadistas Luis Diez-Picazo y Antonio Gullón en la obra Sistema de Derecho Civil señalan que ante todo se impone la interpretación de la voluntad de las partes contratantes. Así, ellos expresan que:

"Si han dado especial importancia al proceso productivo de la cosa, al trabajo a realizar, sobre la materia objeto de aquel proceso, no hay duda de que será la de contrato de obra la calificación más adecuada. Cuando se busca la capacidad o la habilidad de un artífice será absurdo pretender que el comitente se ha dirigido a él con el fin de adquirir unos materiales simplemente[5]."

Más adelante se señala que para efectuar una calificación adecuada, la observación de la naturaleza del objeto es importante pues sólo de esta manera podrá establecerse la verdadera intención de los contratantes. Así, "en el contrato celebrado para la elaboración o construcción de una cosa fungible pierde el proceso productivo importancia frente a la obligación de entrega, a la prestación de dar, como sucede cuando se trata de cosas fungibles producidas de forma periódica y profesionalmente por quien las construye o elabora[6]". Citan como ejemplo la compra de un coche que el vendedor fabrica en serie, pero que en aquel momento no tiene en existencia y que tendrá que ser ensamblado. En este supuesto estaríamos frente a un contrato de compraventa.

En cambio, se estará ante un contrato de obra cuando la prestación de hacer para conseguir un resultado es más relevante que la prestación de dar, elemento esencial de la compraventa. Por ejemplo, la construcción de un auto de carrera con un diseño especial o el traje que se encarga al sastre con tela que el cliente elige en su sastrería.

Por su parte el jurista argentino Spota señala que:

"La locación de obra se traduce en un hacer, como decían los romanos, en una *necessitas faciendi*, necesidad de hacer. En cambio, la compraventa se traduce en un *dare*, en una obligación de dar. No le interesa al adquirente cómo se hizo la cosa, sino que le transmita la propiedad (o copropiedad) sobre la cosa. En la locación de obra le interesa cómo se alcanza ese resultado, es decir, si éste ofrece todas las características que quisieron los contratantes"[7].

Para este autor el contrato de obra existe cuando al adquirente le interesa el proceso de fabricación o elaboración del bien; se estará ante un contrato de compraventa de cosa futura "cuando el comprador tiene plena confianza que el proceso interno de

[4] Artículo 1773 del Código Civil Peruano: "Los materiales necesarios para la ejecución de la obra deben ser proporcionados por el comitente, salvo costumbre o pacto distinto".
[5] DIEZ-PICAZO Luis y Antonio GULLÓN. "Sistema de Derecho Civil". Vol. II. Séptima Edición. Tecnos. p. 434.
[6] Ibid.
[7] SPOTA, Alberto G.: "Instituciones de Derecho Civil Contratos". Vol. IV. Depalma. Buenos Aires. 1986. p. 25.

fabricación va a redundar en la calidad que a él le interesaba sobre la cosa"[8].

Mario Castillo Freyre, citado por el doctor Manuel de la Puente señala que:

"... será fundamental que el comitente tenga especial interés en el proceso interno de elaboración del bien por parte del contratista para que el contrato sea considerado como uno de obra y no como una compraventa de bien futuro"[9].

Por su parte el doctor de la Puente sostiene que:

"La clave para distinguir entre el contrato de compraventa de bien futuro y el contrato de obra, es conjugar criterios de tal modo que el juez deberá ponderar el interés del comitente en el proceso de elaboración del bien, la relación que guarden entre sí la importancia del trabajo y el valor de la obra y la medida en que el contratista elabore o transforme la materia, para determinar, a su juicio, la naturaleza del contrato." Manuel de la Puente[10]".

Como se aprecia, el criterio mayoritario para distinguir entre ambos contratos es el interés y participación del comitente en la fabricación de la cosa. Si existe ese interés y queda expresado en el contrato, éste será uno de obra. Estipulaciones que versen sobre fórmulas, composición o procedimientos que deben seguirse para fabricar determinados bienes son propias de un contrato de obra; así también, las facultades de supervisar el proceso de elaboración o de modificar los procedimientos establecidos.

Sin embargo, no debe confundirse ese interés del comitente en la fabricación de la obra con la posibilidad de fijar las características que deberá cumplir el bien a ser entregado. Esta posibilidad es consustancial tanto a un contrato de compraventa como a uno de obra.

De otro lado, las obligaciones de instalar y poner en funcionamiento los bienes transferidos también son perfectamente congruentes con los de compraventa respecto de bienes que por sus especiales características o complejidad, requieren de estas prestaciones adicionales para que resulten útiles para el comprador. Sin embargo, la presencia de estas prestaciones, en la medida en que sean accesorias, no debería significar un factor que desvirtúe la verdadera y principal naturaleza del contrato; es decir, la de un contrato de compraventa.

En resumen, la calificación del contrato como de obra o como compraventa dependerá de la mayor importancia que tengan en el mismo los elementos que son inherentes a estos contratos. Será necesario apreciar si el interés del adquirente esta en torno al proceso de producción del bien o si este elemento es irrelevante en el contrato y, por lo tanto, la atención del comitente o comprador está principalmente dirigida a la adquisición del bien, sin importarle el procedimiento seguido para su elaboración.

En atención de lo expuesto, nosotros nos inclinamos por calificar el contrato EPC como uno de compraventa sobre bien futuro. En el contrato EPC la obligación principal del **vendedor** se perfecciona con la entrega de los bienes y su consecuente transferencia en propiedad al cliente, a cambio del pago de un precio. Los bienes objeto del mismo, materialmente, no existen al momento de contratar sino que serán fabricados, armados e instalados por el vendedor, y existirán al momento de su entrega y transferencia en propiedad al cliente. Esta característica permitiría tipificar el contrato como uno de compraventa sobre bien futuro.

Como hemos visto, la circunstancia que dichos bienes no existan al momento de celebrarse el contrato o que para ser entregados al cliente deba seguirse previamente un proceso de fabricación y/o instalación, en nada modifica dicha condición o naturaleza. Si bien es cierto que para la ejecución de este contrato se recurrirá a prestaciones propias de los de obra, dichas prestaciones tendrían por finalidad, precisamente, permitir la realización y cumplimiento de la obligación principal, consistente en la transferencia de un bien.

En los contratos EPC, por lo general, el cliente no tiene una participación activa o un interés directo en el proceso mismo del montaje e instalación del bien objeto del contrato, circunstancia que, como hemos visto, caracteriza al contrato de obra. El vendedor se obliga a la entrega del bien debidamente instalado y en condiciones de funcionamiento, a cambio de lo cual percibirá el precio previamente convenido. Al cliente no le interesa el procedimiento seguido por el vendedor para el montaje e instalación del bien. Lo único que persigue el cliente es que el bien reúna las cualidades y características convenidas y que el mismo le sea entregado en las condiciones de funcionamiento acordadas. Luego de verificadas las condiciones de instalación y de funcionamiento se producirá la entrega de los bienes al cliente, adquiriendo éste la

[8] Ibid. p. 26.
[9] DE LA PUENTE y LAVALLE, Manuel: "Estudio sobre el Contrato de Compraventa". Gaceta Jurídica Editores. p. 66.
[10] Ibid. p. 67.

posesión y el riesgo de la pérdida y, concretándose de esta manera a favor de él la transferencia de todos los atributos plenos de la propiedad.

Consecuentemente, el contrato EPC reúne todos elementos que permiten tipificarlo como uno de compraventa sobre bien futuro y, por lo tanto, el régimen tributario aplicable debe ser el que corresponde a este tipo de contrato.

Ahora bien, es perfectamente posible que los contratantes, al momento de establecer las condiciones del contrato, incluyan estipulaciones que permitan identificar en forma separada las prestaciones comprendidas en el mismo, así como el importe o precio de cada una de ellas. Si este fuera el caso, no habría ningún inconveniente para que se aplique a dichas prestaciones –ya sean propias del contrato de compraventa o del de obra- en forma independiente, el régimen tributario que corresponda según la Ley del Impuesto a la Renta.[11]

En los contratos EPC que celebran las entidades del exterior para la provisión de bienes, su montaje e instalación en el país, es frecuente que las mencionadas entidades establezcan sucursales para la ejecución de los trabajos que deban realizarse en territorio nacional (tales como el montaje e instalación) o **cedan** o **asignen** en favor de contratistas nacionales la parte del contrato que involucre dichos trabajos. En estos casos, la sociedad no domiciliada se limita a facturar el precio de los bienes que son importados por el cliente, correspondiendo a la empresa peruana facturar los trabajos ejecutados en territorio nacional. El régimen tributario será el que corresponda a cada una de dichas prestaciones, debiéndose además considerar la condición de domiciliada o no en el país de la empresa que factura.

ASPECTOS TRIBUTARIOS

a) Devengo

Como se sabe, el Impuesto a la Renta que grava las rentas de tercera categoría (rentas de las empresas en general) a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se obtiene al aplicar la tasa de 30% sobre la renta neta. Conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta neta resulta de deducir de la renta bruta "los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida...".

Por su parte, la renta bruta es definida en la Ley del Impuesto a la Renta como el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.[12] En tal virtud, para establecer el tributo que deberá abonar el contribuyente, será necesario no solamente determinar los ingresos que pueden estar afectos al impuesto, sino, además, identificar a aquellos que deberán imputarse al propio período, lo que requiere, necesariamente, definir el momento a partir del cual deben considerarse como rentas sujetas a imposición.

Nosotros entendemos que, desde la perspectiva fiscal, uno de los mayores problemas del contrato EPC es precisamente el de definir dicha oportunidad; es decir, el momento en que los montos que recibe el vendedor del cliente pasan a formar parte de sus ingresos gravables.

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio comercial en que se devengan. Esta norma también es de aplicación para la imputación de los gastos[13]. Vale decir que los ingresos y los gastos se imputan en el período en que se han devengado, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Esta regla, sin embargo, como observaremos más adelante, tiene algunas excepciones.

La Ley del Impuesto a la Renta no define el concepto del devengo, al ser de naturaleza contable, por lo que será necesario apoyarnos en la doctrina. Enrique Jorge Reig en su libro Impuesto a las Ganancias señala que:

"Según el diccionario devengar es adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón del trabajo,

---

[11] El Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado por el Decreto Supremo 054-99-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 14 de abril de 1999.

[12] El artículo 20 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala: "La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable...".

[13] El artículo 57 del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo 054-99-EF, establece: "A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable sin excepción.
Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:
a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.
Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.
Para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquél en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.
Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en que cierra el ejercicio comercial".

servicio u otro título. Ingreso devengado es, entonces, todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente, en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina[14]".

Más adelante el mismo autor hace referencia a que la jurisprudencia norteamericana ha establecido sobre el principio del devengo la importancia que no exista condición que pueda relevar a la otra parte del deber de pagar. Cita a Connelly y Mitchell que "definen este sistema como aquél en que el ingreso es tomado en consideración en el momento de ganarse, aunque no se haga efectivo y los gastos son considerados tan pronto como se incurran, sea que estén o no pagados[15]".

Reig concluye que el concepto tiene estas características:

"1) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado[16]".

Conforme a lo expresado por Reig, el ingreso sólo se entenderá devengado cuando el acreedor tenga derecho a percibir la contraprestación; es decir, cuando se hayan producido los hechos necesarios para que se genere el derecho y el deudor no pueda eximirse del cumplimiento de pagar. Esta misma regla se aplica para la imputación de los gastos.

Considerando estas definiciones, podemos concluir que para efectos del Impuesto a la Renta los ingresos se habrán devengado y, por lo tanto, serán susceptibles de ser gravados, en la oportunidad en que el acreedor adquiera el derecho a percibir la contraprestación al haberse producido las circunstancias necesarias para que ello ocurra, con prescindencia de si se ha percibido o no el referido ingreso. Este constituye el principio del devengo recogido por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como hemos señalado, la Ley del Impuesto a la Renta establece algunos casos en que la regla contenida en el artículo 57 no se aplica. Así, el artículo 58 de ese mismo cuerpo legal dispone, que en la enajenación de bienes a plazo, "cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año, computado a partir de la fecha de la enajenación", los contribuyentes tendrán la facultad de imputar dichas cuotas a los ejercicios comerciales en que el pago de las mismas sea exigible. Es decir, de encontrarse en esta situación, el contribuyente podría no aplicar la regla del devengo.

Asimismo, el artículo 63 de la Ley contiene normas excepcionales a las que pueden acogerse, para determinar su renta imponible de cada ejercicio, las empresas constructoras o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.[17] Conforme lo hemos señalado en la primera parte de estos comentarios, el contrato EPC es esencialmente uno de compraventa sobre bien futuro más que uno de obra, por lo que, en principio, el régimen excepcional previsto en el artículo 63 no le resultaría aplicable. Sin embargo, algunos sostienen que las empresas que ejecutan dichos contratos podrían encajar dentro de la definición de **similares** a que se refiere dicho artículo y, como consecuencia de ello,

[14] REIG, Enrique Jorge: "Impuesto a las Ganancias". Macchi. Buenos Aires, 1996. p. 300 y 301.
[15] Ibid. p. 301. CONNELLY, W.F. y MITCHELL R.B.: "Federal Tax Course". Prentice Hall. Englewood Cliffs. N.J., 1957, p. 2705.
[16] REIG, Enrique Jorge: "Impuesto a las Ganancias". Macchi. Buenos Aires, 1996, p. 302.
[17] El citado artículo 63 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que: "Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:
a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos; o,
c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de cinco años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de cinco años, la utilidad será determinada a partir del quinto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el quinquenio.
En todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra.
En los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.
El método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.....".

tendrían la posibilidad de determinar su renta neta anual de acuerdo con lo dispuesto en la citada norma.

La Ley no contiene una definición sobre las denominadas **empresas similares**. Dicha definición aparece a partir del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 129-94-EF[18] que, en su artículo 37, establece que son empresas similares "las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutados durante más de un ejercicio gravable cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto".

El dispositivo no define lo que debe entenderse como "proyecto con alto nivel de riesgo", lo que ha generado dudas en cuanto a si determinadas operaciones o contratos se encuentran comprendidos dentro del alcance de la norma. El Reglamento, en lugar de efectuar la precisión correspondiente, ha optado por supeditar en estos casos el acogimiento al artículo 63 a que el mismo sea autorizado por SUNAT, previa coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas. La inclusión de este norma, cuestionada por muchos en razón a que dicha autorización no era una exigencia contenida en la Ley, ha originado que empresas que podrían ser calificadas como similares no opten por el régimen especial del artículo 63 en razón a que el procedimiento de autorización podría resultar largo y tedioso, lo que impediría que pudiese iniciarse la ejecución del contrato mientras no se obtenga el pronunciamiento de la Administración Tributaria.

En nuestra opinión, de no obtenerse la autorización a que se hace mención en el párrafo anterior, el tratamiento tributario aplicable a los ingresos y gastos originados en el contrato EPC deberá ceñirse a lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y, como consecuencia de ello, a las normas y principios que informan el método del devengo.

b) Devengo en los contratos de compraventa de bienes a futuro

Hemos concluido que si en el contrato EPC se identifican en forma separada las prestaciones de naturaleza distinta contenidas en el mismo -propias de la compraventa o del contrato de obra- así como los importes o precios que les corresponden, no habría ningún inconveniente para aplicarle a cada una de ellas el tratamiento tributario que resulte de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Si ello no fuera posible, el régimen tributario sería el que correspondería al del contrato de compraventa sobre bien futuro pues, como hemos concluido anteriormente, el contrato EPC reúne todos los elementos propios de este tipo de contrato.

También hemos señalado que los ingresos y gastos que se originen del contrato EPC deben ser imputados al ejercicio en que se devenguen y que este concepto es sustancialmente de naturaleza contable.

Hemos apreciado que, de acuerdo con la doctrina, el ingreso sólo se entenderá devengado cuando el acreedor adquiera el derecho a percibir la contraprestación al haberse producido los hechos necesarios para que ello ocurra y al no existir ninguna razón para que el deudor pueda eximirse de la obligación de pago. Es en ese momento en que el acreedor debe reconocer el ingreso.

Siendo un concepto de naturaleza fundamentalmente contable, resulta conveniente remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18[19] sobre reconocimiento de ingresos. La NIC 18 señala que el ingreso "es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser medidos confiablemente".[20]

En el caso concreto de la venta de productos, la NIC 18 establece que el ingreso debe ser reconocido cuando todas las condiciones, que a continuación se detallan, han sido satisfechas:

"(a)La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;

(b) La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;

---

18 El Decreto Supremo 192-94-EF publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994, contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Algunos artículo de dicho Reglamento han sido modificados posteriormente, habiendo ocurrido la última modificación mediante el Decreto Supremo 194-99-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1999.

19 La Resolución 007-96-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 11 de agosto de 1996 oficializó y difundió la versión revisada de la NIC 18. La NIC 18 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos provenientes de las siguientes transacciones y eventos:
(a) La venta de productos;
(b) La prestación de servicios;
(c) El uso por terceros de activos de la empresa que, genera intereses, regalías y dividendos.

20 Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, 1997. p. 302.

(c) El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;

(d) Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y

(e) Los costos incurridos o a ser incurridos respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente".

Según la NIC 18, en la mayoría de los casos "la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores"[21]. Si la empresa retiene riesgos significativos de propiedad entonces no se ha producido la venta y, por lo tanto, el ingreso no debe ser reconocido. Así, por ejemplo, una empresa retiene un riesgo significativo de propiedad cuando "los productos son embarcados sujetos a instalación, y la instalación es una parte significativa del contrato, el cual aún no ha sido completado por la empresa"[22].

La NIC 18 refiere que es necesario que los criterios que establece para el reconocimiento de los ingresos sean apreciados en función de la legislación de cada país. "En particular la ley puede determinar los acuerdos en los cuales la empresa transfiere los riesgos significativos y beneficios de propiedad"[23].

En el caso de los contratos EPC, la obligación principal del vendedor consiste en la entrega de los bienes – equipos y maquinaria- con las características solicitadas, instalados y en perfecto funcionamiento, dentro del plazo pactado. La entrega de la posesión se producirá únicamente cuando el vendedor cumpla con las condiciones pactadas en el contrato y luego que se hayan efectuado las pruebas de funcionamiento correspondientes.

Antes de dicho momento no se habrá producido jurídicamente tradición o entrega de la posesión al cliente y, en consecuencia, tampoco se habrá transferido la propiedad a su favor pues, según el artículo 947 del Código Civil[24], la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición o entrega a su acreedor.

A partir de la entrega, conforme lo establece el artículo 1567 del Código Civil[25], se producirá la transferencia del riesgo de pérdida y deterioro de los bienes al comprador.

En consecuencia, a partir de la entrega de los bienes (con arreglo a las condiciones estipuladas de instalación y funcionamiento) se puede afirmar que:

i. El vendedor ha cumplido su obligación principal, quedando la transferencia de propiedad sobre tales bienes sujeta al cumplimiento por el cliente de su obligación de cancelar el precio de la compraventa; y

ii. El cliente adquiere la posesión de los bienes y asume el riesgo de pérdida o deterioro de los mismos.

Consecuentemente, puede concluirse que la entrega de los equipos a los clientes sólo se produce una vez que ellos han sido instalados. Únicamente a partir de dicho momento el comprador ejercerá los derechos inherentes a la propiedad y asumirá el riesgo por la pérdida o destrucción de los bienes.

Como se observa, los aspectos jurídicos sobre transferencia de riesgos y propiedad contenidos en nuestro ordenamiento legal permiten la aplicación de los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos. De acuerdo con la NIC 18, los ingresos no pueden ser reconocidos sino después que se han transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad, lo que ocurre, jurídicamente, cuando se produce la entrega de los equipos y maquinaria. A partir de ese momento el acreedor adquiere el derecho a percibir la contraprestación y, por lo tanto, para efectos tributarios el ingreso se entiende devengado.

c) Tratamiento a los anticipos que efectúen los clientes

Mientras no se produzca la entrega de los equipos y maquinaria al cliente, en las condiciones estipuladas en el contrato EPC, los adelantos que él efectúe no deben ser reconocidos como ingresos. Desde la perspectiva contable este tratamiento tiene sentido si se considera que los referidos importes son percibidos en

[21] Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, 1997. p. 305.
[22] Ibid. p. 306.
[23] Ibid. p. 311.
[24] "Artículo 947.- La transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente".
[25] "Artículo 1567.- El riesgo de pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador al momento de su entrega".

una fase de producción o montaje en la que aún no se conoce con certeza el costo final de los bienes, pues faltan incorporarse al mismo una serie de componentes que se agregarán durante la ejecución del contrato.

Como hemos señalado, mientras no se den las circunstancias para que dichos ingresos sean reconocidos, los mismos no deben entenderse devengados para efectos del Impuesto a la Renta y, mientras ello no ocurra, no estarán sujetos a imposición.

El hecho que los mencionados adelantos se mantengan como anticipos de clientes, sin que aún formen parte de los ingresos de la vendedora, tiene especial importancia para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que las empresas están obligadas a efectuar mensualmente. En efecto, según el artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable cuotas mensuales que se calculan en base a los esos ingresos que dichas empresas obtengan con arreglo a alguno de los sistemas previstos en esa disposición[26].

La citada norma establece que para el cálculo de los pagos a cuenta, "se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza...".

Consecuentemente, mientras los importes que reciba la empresa vendedora no tengan la condición de ingresos devengados los mismos no formarán parte de la base para el cálculo mensual de los pagos a cuenta. Como hemos señalado anteriormente, en los contratos EPC los ingresos se entienden devengados en la oportunidad en que se entrega al cliente los equipos y la maquinaria debidamente instalados y en perfecto funcionamiento. Es a partir de ese momento en que el vendedor adquiere el derecho a percibir la contraprestación acordada con el cliente, no pudiendo este último eximirse de la obligación de pago de la misma.

Conviene subrayar que las empresas de construcción o similares comprendidas dentro del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar sus pagos a cuenta mensuales deben sujetarse a las normas del artículo 36 del Reglamento de dicho tributo[27]. Como hemos señalado, el régimen previsto en el artículo 63 resultaría aplicable al contrato EPC en la medida en que la empresa vendedora sea calificada por Sunat como **similar** de conformidad con lo establecido por el artículo 36 del Reglamento. Si se obtuviese esta calificación, los pagos a cuenta mensuales se determinarían de acuerdo con lo dispuesto por el citado artículo 36.

d) Tratamiento a los contratos EPC celebrados por no domiciliados

Como se sabe, las empresas no domiciliadas en el país están sujetas al Impuesto a la Renta respecto de las rentas de fuente peruana que ellas pudiesen percibir[28]. El inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de fuente peruana las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se

---

[26] De acuerdo con el artículo 85 del Texto Unico Ordenado, las referidas cuotas mensuales se determinan con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:
"a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio (...)
b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.
También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior".

[27] El artículo 36 del Reglamento del Impuesto a la Renta establece:
"Las empresas de construcción o similares se sujetarán a las siguientes normas a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales:
a) Las que se acojan a los métodos señalados en los incisos a) y c) del artículo 63 de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.
Las empresas que se hubieran acogido al método señalado en el inciso c) del artículo 63 de la Ley, sólo considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontrarán en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a cinco años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley.
a) En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63 de la Ley considerarán como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes. En el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones por la empresa constructora o similar, se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.
b) Las que obtengan ingresos distintos a los provenientes de la ejecución de los contratos de obra a que se contrae el artículo 63 de la Ley calcularán sus pagos a cuenta del Impuesto sumando tales ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengando en el mes correspondiente (...)".

[28] El segundo párrafo del artículo 6 del Texto Unico Ordenado establece:
"En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el Impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana".

realicen en territorio nacional, "cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos".

De acuerdo con la norma glosada, si una empresa extranjera, que tiene celebrado un contrato EPC con una empresa nacional, realiza trabajos en territorio nacional (por ejemplo, los trabajos de montaje e instalación), los importes que perciba por la ejecución de dichos trabajos estarán gravados en el Perú con el Impuesto a la Renta, aplicándose la tasa del 30% a que se refiere el inciso e) del artículo 56 de la Ley. Los ingresos que obtenga la sociedad extranjera por la venta (exportación) de los bienes al Perú, no estarán sujetos a imposición en este país.

A este respecto, cabe señalar que el artículo 28 del Reglamento dispone que en el caso de "contratos celebrados por contribuyentes no domiciliados para la provisión de bienes desde el extranjero o la realización de servicios a prestarse íntegramente en el exterior o la realización de otras actividades fuera del país no gravadas por la Ley y que, además, incluyan la realización de obras o la prestación en el país u otras actividades gravadas por la Ley, el Impuesto se aplicará sólo sobre la parte que retribuya los hechos gravados". Conforme lo hemos manifestado, los ingresos que obtenga la sociedad por la venta de los bienes al cliente domiciliado en el Perú no están afectos al Impuesto a la Renta. En cambio, los ingresos que perciba dicha sociedad originados por trabajos realizados en territorio nacional sí estarán gravados con el tributo.

El Reglamento señala que los ingresos gravados en el país se establecerán "con arreglo al contrato correspondiente, a los documentos que lo sustenten y a cualquier otra prueba que permita precisar su importe". Consecuentemente, en el caso de contratos EPC a suma alzada, en los que no se haya establecido en forma separada los precios y/o retribuciones que corresponden a cada una de las prestaciones involucradas en el mismo, será necesario aportar documentación y elementos que permitan precisar los importes que deben atribuirse a cada uno de los conceptos involucrados en el mismo, ya sea que se encuentren gravados o no con el Impuesto.

Finalmente, de conformidad con el último párrafo del citado artículo 28, si los referidos "contribuyentes constituyen sucursales en el país para que éstas realicen en el Perú las actividades gravadas, dichas sucursales deberán considerar como ingreso propio la parte que retribuya la realización de tales actividades. Igual criterio deberá seguirse respecto de los gastos". Es decir, en estos casos, las sucursales sólo estarán gravadas con el Impuesto a la Renta por los ingresos que retribuyan los trabajos realizados en territorio nacional. La **Principal** en el exterior, en la medida en que no haya desarrollado actividades en el país, no estará sujeta al pago del tributo.

CONCLUSIONES

1. Los contratos EPC, usualmente celebrados bajo la modalidad **llave en mano y a suma alzada**, comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento.

2. El hecho que el contrato EPC involucre prestaciones de distinta naturaleza -propias del contrato de compra venta y del de obra- puede representar una dificultad para los contribuyentes y la Administración Tributaria al establecer el tratamiento tributario aplicable a los ingresos que se deriven del mismo.

3. Nos inclinamos por calificar el contrato EPC como uno de compra venta sobre bien futuro debido a que en este tipo de contrato la prestación principal consiste en la transferencia de un bien que se perfecciona cuando se produce su entrega, lo que ocurre una vez concluido su montaje e instalación. Al adquirente del bien no le interesa el procedimiento seguido por el vendedor para el montaje e instalación del bien, por lo que no se cumple con uno de los elementos principales del contrato de obra. Lo único que a él le interesa es recibir el bien en perfecto estado de funcionamiento.

4. Si el contrato EPC incluye estipulaciones que permiten identificar en forma separada las prestaciones comprendidas en el mismo, así como los importes o precios de cada una de ellas, no habría ningún inconveniente para aplicar a dichas prestaciones -ya sean propias del contrato de compra venta o del de obra-, en forma independiente, el régimen tributario que corresponda según la Ley del Impuesto a la Renta.

5. Desde la perspectiva fiscal uno de los mayores problemas del contrato EPC es el de definir el momento a partir del cual los adelantos que entrega el cliente al vendedor en el curso de la ejecución del contrato pasan a formar parte de sus ingresos gravables.

6. De conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devengan. Los gastos se imputan de acuerdo con esta misma norma.

   El concepto de **devengo** no está definido en la Ley del Impuesto a la Renta y es de naturaleza esencialmente contable. La doctrina entiende que un ingreso se ha devengado cuando el acreedor adquiere el derecho a percibirlo al haberse producido los hechos necesarios para que ello ocurra, con prescindencia a si se ha percibido o no el referido ingreso.

7. La Ley del Impuesto a la Renta establece ciertas excepciones a la regla del devengo contenida en el artículo 57. Así, el artículo 63 contiene normas especiales a las que pueden acogerse, para determinar su renta imponible de cada ejercicio, las empresas constructoras o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.

   Algunos sostienen que las empresas que celebran contratos EPC pueden encajar dentro de la definición de "empresas similares" a que se refiere el artículo 63. No obstante, dicha condición debe ser previamente autorizada por la Administración Tributaria. De no obtenerse la referida autorización, el tratamiento tributario aplicable a los ingresos y gastos originados por la ejecución del contrato EPC es el previsto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

8. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 establece los criterios que deben observarse para el reconocimiento de los ingresos en la venta de productos. Dichos criterios permiten establecer la oportunidad en la que el ingreso debe considerarse devengado.

9. Mientras los adelantos que se reciban de los clientes no tengan la condición de **ingresos devengados**, los mismos no formarán parte de la base para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta.

10. Si una empresa del exterior en ejecución de un contrato EPC realiza en forma directa actividades en territorio nacional - tales como trabajos de montaje e instalación- los importes que perciba por estas prestaciones están gravados con el Impuesto a la Renta con la tasa del 30%. El artículo 28 del Reglamento del Impuesto a la Renta establece el tratamiento tributario aplicable a los contratos que celebran estas entidades, cuando involucran operaciones no gravadas y gravadas en el país.

ESTUDIO ISHIDA & BRAIN
ABOGADOS

Av. El Polo N° 706 - 740
Block C Of. 405
Centro Comercial El Polo
Lima 33 Perú

Telfs.: 435-4125 435-4065
Fax: 435-9215
eishida@eib.com.pe

NATURALEZA JURÍDICA Y DEFINICIÓN DE LA IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA REEXPORTACIÓN EN EL MISMO ESTADO

José Luis Sorogastúa*

La importación temporal para la reexportación en el mismo estado es considerada como un régimen aduanero especial que permite el ingreso temporal de mercancías con suspensión de los derechos de aduanas e impuestos aplicables a la importación, con la finalidad determinada de ser reexportadas al vencimiento del plazo otorgado, en el mismo estado en que ingresaron, debiendo otorgarse para ello, una garantía que aseguren el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen.

En el presente artículo, el autor realiza un interesante recorrido sobre algunas legislaciones de otros países, así como de las posiciones doctrinarias que se han asumido a propósito del tema. Analiza si se trata de un régimen de suspensión, exoneración, exención, inafectación, o algún otro, para luego centrarse en el tratamiento que realiza la legislación peruana.

El ingreso de bienes a nuestro país se registra en la mayoría de los casos en forma definitiva, siendo usados, comercializados y consumidos en nuestro territorio nacional, con el correspondiente pago de los tributos a la importación. No obstante, existen supuestos en los cuales atendiendo a las características de los bienes y/o de las personas que ingresan determinados bienes, dicho ingreso no se realiza de manera definitiva, sino con una finalidad temporal, en cuyo caso nuestra legislación ha previsto la posibilidad que dicho ingreso se realice de manera temporal sin el pago de los tributos a la importación y previa constitución de una garantía, esto a través del Régimen de Importación Temporal para Reexportación en el mismo estado. Al respecto, es nuestra intención el establecer la correcta naturaleza jurídica y la consiguiente definición de este Régimen Aduanero en nuestra legislación nacional, aclarando eventuales dudas respecto al concepto del no pago de tributos y a la constitución de la garantía en el mismo.

INTRODUCCIÓN

El Régimen de Importación Temporal para Reexportación en el mismo estado constituye, atendiendo a la legislación comparada y a la doctrina generalizada, un régimen aduanero mediante el cual ciertas mercancías destinadas a un fin determinado ingresan al territorio nacional sin efectuar el pago de los tributos a la importación, previa constitución de una garantía, para ser posteriormente reexportadas en un plazo establecido.

Por su parte, nuestra legislación define al Régimen de Importación Temporal para Reexportación en el mismo estado en el artículo 63 de la Ley General de

* Abogado.

Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo 809, como el régimen aduanero que permite recibir en el territorio nacional con suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación, debidamente garantizados, las mercancías extranjeras que se señale por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas[1] destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico y ser reexportadas en el plazo establecido sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal como consecuencia del uso.

No obstante, respecto al tratamiento, desarrollo normativo y doctrinario de dicho régimen a nivel nacional, encontramos aspectos que resultan insuficientes y ambiguos en relación a la naturaleza jurídica y definición del mismo, así como respecto a la conceptualización del no pago de tributos y la garantía que deberá presentarse en el mismo; los cuales consideramos conveniente y necesario ayudar a dilucidar y aclarar, para efectos de su correcta aplicación práctica y conceptualización jurídica, evitando incongruencias normativas y conceptuales e inconvenientes prácticos a los usuarios del mismo.

I. NATURALEZA JURÍDICA

Para efectos de establecer la naturaleza jurídica del Régimen de Importación Temporal resulta imprescindible iniciar un análisis de los hechos generadores de obligación tributaria en materia aduanera.

Así, en materia aduanera, el hecho generador de obligación tributaria resulta por excelencia la importación de bienes extranjeros al territorio de un país. Asímismo, en ciertos casos se ha gravado también la exportación de bienes nacionales al extranjero (como ocurría en nuestro país en años anteriores) y otros hechos imponibles que de acuerdo a la legislación de cada país resultan también gravados.

Respecto al hecho imponible generador de la obligación tributaria en la importación de mercancías en un territorio, no existe una posición unánime, ello debido a que el hecho generador de dicha obligación lo constituye la importación, la cual no necesariamente responde a un hecho fáctico, sino que en la mayoría de legislaciones responde a un concepto teórico-jurídico.

Anabalón[2] nos informa acerca de la existencia de tres corrientes relacionadas al hecho generador en la introducción de mercaderías, las cuales, guardan relación con el hecho generador; éstas son:

a) Doctrina que ve en el simple paso de las mercaderías por la línea aduanera el hecho generador del impuesto de la importación.

b) Doctrina que señala como hecho generador la declaración de destino al consumo de las mercaderías ingresadas al país, y

c) Doctrina que sostiene que el hecho generador del impuesto de la importación es la nacionalización de las mercaderías.

En tal sentido, atendiendo a las corrientes antes expuestas, el hecho generador del nacimiento de la obligación tributaria podrá o no coincidir con la simple introducción de mercancías en un territorio dependiendo de la opción legislativa.

Considerando la segunda de las doctrinas expuestas, según la cual el hecho generador lo constituye la declaración de destino a consumo de las mercaderías ingresadas al país, el nacimiento de la obligación tributaria respecto a la importación no se restringe al hecho fáctico de la introducción de mercancías, sino que el mismo debe tener como finalidad el consumo de dichas mercancías; es decir, que no toda introducción de mercancías se encontrará gravada, y esto porque el concepto de importación no sólo debe limitarse a la introducción de mercancías a un territorio, sino que dicha introducción debe ir acompañada de una voluntad de uso o consumo de las mercancías ingresadas, la cual se manifiesta y se concreta con la numeración de la declaración de importación o declaración de destino a consumo.

Por ello, Opazo Ramos[3], tratadista chileno, señala acertadamente que no es suficiente el simple paso de las mercancías a través de las fronteras del país, ya que ello no constituye el hecho generador del impuesto aduanero. Agrega, además, que el hecho jurídico causante del tributo lo constituye el acto de la vida económica representado por la introducción de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo, requisito determinante para conceptualizar el régimen de importación. Este planteamiento se basa en una teoría que señala que la importación tiene un sentido finalista, es decir que está encaminada al consumo interno.

[1] Resolución Ministerial 287-98-EF/10. Modificado por Resolución Ministerial 043-2000-EF/15
[2] ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos: "Derecho Tributario Aduanero". Casmos, Santo Domingo.1990, p.89
[3] OPAZO RAMOS, Hugo. "Legislación Aduanera E.I.A.P." Fundación Getulio Vargas, Brasil. 1973. Manual sobre Temas Aduaneros, p. 39.

De otro lado, según la tercera teoría citada, el hecho generador de la obligación tributaria respecto a la introducción de mercaderías en un territorio es la nacionalización de las mismas, esto quiere decir que el hecho generador de la obligación tributaria no se produce hasta que no se haya extinguido la obligación tributaria.

En tal sentido, resulta contradictorio lo planteado por dicha teoría dado que el hecho generador se produciría con posterioridad al hecho que supuestamente genera, puesto que para nacionalizar una mercadería se entiende que deberá cancelarse la obligación tributaria aduanera, y no puede entenderse que una vez cancelada la obligación tributaria aduanera se da el hecho imponible que la genera.

Del análisis antes efectuado debe entenderse que, en estricto, la introducción de mercaderías a un territorio, es decir, la importación de mercaderías materia de imposición tributaria por parte de un Estado responde a una definición teórico-jurídica que se establecerá legalmente y que no necesariamente se limitará al hecho fáctico de la introducción de la mercancía al territorio.

Respecto a lo antes anotado, resulta pertinente señalar que el Perú ha acogido la teoría que sostiene como hecho generador de la obligación tributaria aduanera de la introducción de mercaderías, la declaración de destino al consumo de las mercaderías ingresadas al país. Del mismo modo, respecto al concepto de obligación tributaria aduanera cabe señalar que ésta se encuentra comprendida por los derechos arancelarios *ad/valorem*, IGV, IPM, y derechos específicos e ISC de corresponder.

En efecto, conforme lo establece el artículo 12° inciso a) de la Ley General de Aduanas, en la importación y en el tráfico postal la obligación tributaria nace en la fecha de numeración de la declaración. Asímismo, el referido artículo establece otros dos hechos generadores de obligación tributaria como son: el traslado de mercancías de zona de tributación especial a zonas de tributación común y la transferencia de mercancía ingresadas con exoneración tributaria, señalándose que el nacimiento de la obligación tributaria respecto de dichos hechos se da en la fecha de la solicitud del traslado y en la fecha de la solicitud de transferencia, respectivamente.

Sobre el particular debemos añadir que la mención a la importación realizada en el artículo 12° inciso a) de la Ley General de Aduanas antes citado, se refiere a la importación definitiva, la cual es definida en el artículo 52º de la misma norma como el régimen aduanero que permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior, para ser destinadas al consumo.

Asimismo, si bien en la actualidad, las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) se usan indistintamente para los diferentes regímenes aduaneros, incluidos la importación definitiva, la importación temporal y la admisión temporal, el artículo 12 inciso a) de la Ley General de Aduanas comprende únicamente a las declaraciones formuladas para efectos del régimen de importación definitiva; es decir, a efectos de nacionalizar mercancía, no estando comprendidas las declaraciones que se formulan para efectos de destinar mercancía extranjera al régimen de importación temporal o admisión temporal.

Esta posición se confirma aplicando en forma sistemática los artículos 64 inciso a) y 75 inciso b) numeral 1) de la Ley General de Aduanas, conforme a los cuales a efectos de la nacionalización de mercancías acogidas a los regímenes de importación temporal y admisión temporal, los tributos aplicables al momento de nacionalizar serán los vigentes a la fecha de numeración de la declaración de importación más un interés compensatorio mensual computado desde la fecha de numeración de la declaración de importación temporal o admisión temporal, respectivamente.

En consecuencia, atendiendo a que en el régimen de importación temporal no existe una importación definitiva y por consiguiente una declaración de destino para consumo o nacionalización de la mercancía introducida al país, la cual únicamente se da respecto del régimen de importación definitiva; se puede concluir que en dicho régimen no se genera obligación tributaria y que por esta razón deberá tener su propio tratamiento tributario distinto al que le es aplicable al régimen de importación definitiva.

En la legislación internacional, en la nacional y en la doctrina muy generalizada se considera a la importación temporal como un régimen aduanero suspensivo de tributos a la importación, bajo el fundamento que al no tener dicho régimen el carácter de definitivo, el pago de la obligación tributaria correspondiente a las mercancías ingresadas temporalmente se mantendrá en suspenso, mientras dure el plazo de la importación temporal. Sin embargo, consideramos pertinente preguntarnos si, efectivamente se trata de un régimen propiamente suspensivo, de exoneración, de exención, de inafectación o uno independiente a estos.

Por lo tanto, antes de pretender dar respuesta a la interrogante planteada en el párrafo precedente, de-

bemos establecer las diferencias existente entre los conceptos anotados, es decir, entre suspensión, exoneración, inafectación y de otro lado también el término exención.

Así, Flores Polo en su Diccionario de Términos Jurídicos[4] define a la exoneración como el beneficio o privilegio establecido por la Ley en forma expresa, en cuya virtud un hecho económico imponible (afecto a impuesto) deja de serlo con carácter temporal o permanente.

Por su parte, Luis Castro Joo[5], en su Tesis sobre el Estudio de la Exoneración Tributaria, nos define los diferentes conceptos referidos a dicho término de la siguiente manera:

"Tanto la exoneración como la inafectación constituyen supuestos de no incidencia, la diferencia está en que la inafectación no está dentro del campo de aplicación del tributo (no está sujeto), en tanto que la exoneración si se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo (sí está sujeto)".

De otro lado, el mismo autor señala que en la doctrina contemporánea el término exención es sinónimo de exoneración, pero en el Derecho Peruano esta sinonimia no es aplicable, pues el término exención puede o no significar exoneración.

El criterio para saber cuando es sinónimo de exoneración y cuando no, sólo lo han dado Resoluciones del Tribunal Fiscal. Dichas Resoluciones han establecido que cuando la exención se vincula al sujeto del impuesto es sinónimo de exoneración; en cambio, si se vincula con el objeto del gravamen o el supuesto de hecho del tributo será sinónimo de inafectación.

Por su parte, el doctor Jorge Danós[6] establece definiciones semejantes respecto de los conceptos antes anotados:

"La inafectación define la situación que está fuera del campo de aplicación de tributos, no necesariamente por voluntad del legislador, sino por que no encaja en la definición legal del hecho imponible".

La exoneración es la exclusión legal de la aplicación de la norma tributaria respecto a hechos o personas afectados, en principio, por un hecho imponible nacido y que da lugar al no surgimiento de la obligación tributaria.

En consecuencia, las exoneraciones se caracterizan porque estando el hecho imponible o negocio afecto a tributo, dentro del campo de afectación por mandato de la ley no resulta gravado por un determinado lapso. Es decir, para estar exonerado es premisa previa estar dentro del campo impositivo, pero la inafectación se refiere a hechos económicos o negocios que el legislador ha sustraído (sacado) del campo de aplicación del impuesto o que, sencillamente, no encaja en el supuesto imponible.

En cuanto a la suspensión de tributos, el beneficio o privilegio tributario no consiste en sacar del campo de afectación fiscal a un hecho económico o, que un hecho económico afecto deje de serlo con carácter temporal o permanente, sino que el hecho económico mantiene su afectación; es decir, genera el nacimiento de la obligación tributaria y, en consecuencia, se genera la obligación del pago de los tributos, pero dicha obligación se suspende. En estricto, no se configura una suspensión del nacimiento de los tributos, sino que estos nacen pero se suspende su obligación de pago.

En tal sentido, atendiendo a lo antes expuesto, consideramos que la naturaleza jurídica del régimen de importación temporal dependerá de la opción legislativa que un país adopte, respecto del hecho imponible en la importación.

Así, si un país considera como hecho imponible para efectos de la afectación tributaria al simple ingreso de las mercancías, nos encontraremos frente a un régimen suspensivo, porque habiéndose constituido el hecho imponible y habiendo nacido la obligación tributaria, ésta se suspende para efectos de su pago.

Por otro lado, si el hecho imponible está constituido por la declaración a consumo de las mercancías; es decir, el hecho económico afecto a tributación resulta de la importación definitiva entendida como un ingreso legal de mercancías provenientes del exterior para ser destinadas a consumo. En la importación temporal, no se daría el hecho imponible respecto del cual deban aplicarse los derechos arancelarios y demás impuestos; es decir, nos encontraríamos frente a un

[4] FLORES POLO, Pedro: "Diccionario de Términos Jurídicos". Editorial Cuzco S.A., Lima. 1980.
[5] CASTRO JOO, Luis: "Estudio de la Exoneración Tributaria y se Empleo en el derecho Peruano". Tesis para optar el Título de Abogado. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1990, p. 219.
[6] DANÓS ORDOÑEZ, Jorge: "Acerca de los Beneficios Tributarios". Análisis Tributario. 1990, p. 2

hecho económico que no se encuentra dentro del campo de afectación fiscal, quedando en consecuencia inafecto del pago de derechos arancelarios y demás impuestos.

De tal forma, atendiendo a lo anteriormente expuesto, consideramos que la naturaleza jurídica y el término apropiado para definir este régimen resultaría de la opción legislativa que se adopte en determinado país respecto al hecho imponible para efectos de la afectación tributaria, pudiendo ser el de régimen aduanero de suspensión de derechos arancelarios y demás impuestos o el de régimen aduanero de inafectación de derechos arancelarios y demás impuestos.

Asimismo, atendiendo a lo antes expuesto por Luis Castro Joo respecto a que el término exención en el Derecho Peruano es sinónimo de exoneración cuando la exención se vincula al sujeto del impuesto y es sinónimo de inafectación cuando se vincula con el objeto del gravamen o el supuesto de hecho del tributo, debemos indicar que en tanto en la importación temporal la no sujeción opera respecto del objeto del gravamen o del supuesto de hecho del tributo, el uso del término exención en dicho régimen implicaría inafectación.

En consecuencia, en atención a la opción legislativa adoptada actualmente, no se puede hacer referencia a una suspensión de derechos, ni tampoco puede hablarse de una condición suspensiva negativa como alude el jurista argentino Bonzón[7], a pesar que dicho concepto lo define como la introducción de mercancías al territorio nacional sin el pago de gravámenes, puesto que el simple ingreso de mercancía extranjera e incluso la declaración para la importación temporal de mercancías extranjeras, constituyen ambos hechos económicos que no se encuentran dentro del campo de afectación fiscal, quedando inafectos del pago de derechos arancelarios y demás impuestos, hasta el momento en que dicha mercancía sea destinada a consumo, es decir, destinada a la nacionalización o importación definitiva, momento en el cual se numerará una declaración para la importación definitiva y se generará el nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo tanto, consideramos que la naturaleza jurídica del régimen de importación temporal en nuestra legislación es el de constituir un régimen de inafectación de derechos arancelarios y demás impuestos, dado que la importación temporal de mercancías constituye un hecho económico con inafectación fiscal, y no genera obligación tributaria alguna, quedando inafecto al pago de derechos arancelarios y demás impuestos.

Finalmente, en lo referente a lo antes anotado resulta pertinente citar a Eduardo Gonzáles[8] quien al explicar la naturaleza jurídica del régimen de admisión temporal comenta que este régimen es de exención tributaria, ya que en su acogimiento no se materializa el supuesto de hecho que connota la hipótesis de incidencia tributaria (el hecho imponible).

DEFINICIÓN

José Antonio Serrano Sobrado[9], al comentar la legislación española, nos define al régimen de importación temporal como aquel régimen por el cual se suspende el ingreso en firme de los derechos que corresponderían a esa mercancía si se importara definitivamente, en tanto se cumplan las condiciones que le son propias.

De otro lado, el Dr. Alberto Tocunaga[10] define a la Importación Temporal como el ingreso de mercancía, cuyo desaduanamiento se efectúa, con miras a ser reexportadas, por lo tanto, no se constituye un ingreso definitivo al país. Añade, además, que la importación temporal se autorizará con suspensión del pago de derechos aduaneros a la importación, debido a que se trata de mercancía, cuya permanencia en el país será sólo por un tiempo determinado y destinada a ser reexportada.

De esta forma, a partir de las primeras definiciones anotadas podemos ir apreciando los primeros elementos constitutivos de la definición teórica del régimen de importación temporal.

Así, tenemos que si bien la mercancía ingresa físicamente al país, no se da una importación definitiva de la misma, sino tan sólo una importación temporal; y en relación a lo anterior, y producto de la inexistencia de una importación definitiva se genera la suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la referida mercancía, pudiendo también ocurrir una inafectación de los mismos siempre que el hecho generador de la obligación tributaria en la

[7] BONZÓN, Juan Carlos: "Derecho Infraccional Aduanero". Hammurabi SRL, Buenos Aires. 1987.
[8] GONZALES ESPINOZA, Eduardo A. Tesis para optar el Título de Abogado. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima 1995, p. 10.
[9] SERRANO SOBRADO, José Antonio: "Régimen Tributario de las Importaciones Temporales". Revista Colaboraciones. España, 1992, p.5
[10] TOCUNAGA ORTIZ, Alberto: "Comentarios a la Nueva Ley General de Aduanas". La Punta, Callao, Estudios Aduaneros, 1989, p. 208.

importación esté constituido por la declaración de destino a consumo de la mercancía ingresada, como es el caso de nuestra legislación nacional.

Retomando, la definición que nos diera José Antonio Serrano Sobrado, podemos también hacer referencia al cumplimiento de la condición a la que se encuentra sujeta la mercancía acogida a este régimen, y que no es otra que la de ser reexportada.

Complementando las definiciones antes anotadas, y adicionando los elementos característicos de este régimen José Escalante Romero[11], establece lo que él denomina los principios básicos de la internación temporal, enumerándolos de la siguiente manera:

a) Se trata de un régimen aduanero.
b) Existe una suspensión del pago de los derechos e impuestos aduaneros.
c) La finalidad primordial es el ingreso, permanencia y salida de un bien extranjero al país, en el mismo estado en que ingresó.
d) Conlleva la prestación de una fianza o garantía que por lo general es equivalente al monto de los derechos de importación.
e) La autorización de permanencia es por un plazo determinado.

En tal sentido, podemos añadir, a partir de los citados principios, tres elementos adicionales a la definición del presente régimen, como son: que la importación en tanto temporal, estará sujeta a un plazo; que se requerirá el otorgamiento de una garantía ante cualquier eventual incumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen; y, que la reexportación de la mercancía debe realizarse en el mismo estado en que ingresó, a lo cual habría que agregar que dicha reexportación deberá llevarse a cabo dentro del plazo concebido.

En consecuencia, las características referidas a la sujeción de un plazo en la importación temporal, a la suspensión o inafectación de derechos arancelarios e impuestos de importación, la obligación de reexportación y el otorgamiento de una garantía a efectos de garantizar las obligaciones derivadas del régimen, nos permiten apreciar que, en efecto, nos encontramos frente a un régimen aduanero especial, que denota marcadas diferencias respecto al régimen de importación definitiva, en el cual la mercancía ingresa al país para su consumo pagando los derechos arancelarios y demás impuestos a la importación a los cuales se encuentra sujeta.

Por otro lado, resulta pertinente hacer una mención especial a la obligación de reexportar la mercancía en el mismo estado que ingresó, toda vez que esta característica particular del régimen de importación temporal nos permite diferenciarlo del denominado régimen de admisión temporal.

Al respecto, Idelfonso Sánchez[12], al comentar el régimen de importación temporal en la legislación española anota que se debe tener presente, contrariamente a lo que las legislaciones de los demás países señalan, que la importación temporal no recoge la entrada de mercancías extranjeras para ser transformadas en nuestro país, que es objeto del régimen llamado de **admisión temporal**, sino solamente aquellas mercancías que han de reexportarse en condiciones análogas a como se importaron.

Por su parte J. Botella y López del Castillo y J. Ingelmo Pinilla[13] al comentar la importación y admisión temporal también en la legislación española, señalan que la diferencia entre ambos regímenes radica en que la transformación a que se someten las mercancías extranjeras es menos profunda en la importación temporal, al condicionarla a una labor complementaria que no implique una modificación sustancial que impida la identificación de la mercancía importada.

En relación a este último punto, consideramos pertinente anotar la posición de Eduardo Gonzales[14] respecto al uso del término reexportación en el régimen de importación temporal, más no en la admisión temporal cuando se refiere a la obligación principal que se genera en ambos regímenes, toda vez que en este último, la mercancía que se admite temporalmente saldrá del país transformada luego de haber sido sometida a un proceso de transformación o elaboración y, en consecuencia, no se estará reexportando la misma mercancía, sino otra elaborada en base a la primera, razón por la cual el término que corresponde en la admisión temporal para señalar esta obligación principal es el de exportación.

Por otro lado, atendiendo a la opción legislativa adoptada en nuestro país en relación al nacimiento de la obligación tributaria en la importación, encontramos también inapropiada la referencia en la defini-

[11] ESCALANTE ROMERO, José. "Operaciones Aduaneras". Lima. Joanna, 1979, p. 223
[12] SÁNCHEZ, Idelfonso. "Derecho Aduanero". Adaptado al Programa de Ingreso en la Escuela de Estudios Aduaneros. Madrid, 1974, p. 22.1
[13] BOTELLA Y LÓPEZ DEL CASTILLO, y J. Ingelmo PINILLA: "Normativa, Comentarios y Resolución de Casos Prácticos en el Tráfico de Perfeccionamiento Activo". Madrid, p. 24
[14] GONZALES, E., op. cit. p.22

ción legislativa nacional del régimen respecto a que los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación deben estar debidamente garantizados.

Al respecto, consideramos que dicha disposición resulta errada dado que en el régimen de importación temporal no se da un nacimiento de derechos arancelarios *ad/valorem* e impuestos por lo que estos no pueden ser garantizados.

En efecto, la garantía en el régimen de importación temporal tiene como finalidad el asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen. Específicamente en el caso de nuestra legislación, la obligación referida a la reexportación de la mercancía.

En relación a esto último, es preciso atender a la diferente regulación que recibe la garantía en el régimen de admisión temporal, en el cual la misma sí tiene como finalidad garantizar los derechos arancelarios y demás impuestos a la importación, ya que una vez incumplida la obligación de reexportar la mercancía acogida a este régimen se ejecutará la garantía cubriendo dicho monto los derechos arancelarios y demás impuestos, produciéndose una nacionalización automática.

Sobre el particular José Antonio Serrano Sobrado[15] tienen una posición que resulta apropiado comentar. Él nos indica que, la importación temporal conlleva al cumplimiento de ciertas condiciones (la reexportación dentro de un plazo, la utilización en un fin concreto, etc.) que son las que definen este régimen y justifican la exención concedida. Añade, que para asegurar dicho cumplimiento la administración exige la prestación de la garantía, respecto de la cual considera que ha sido, precisamente, una de las causas más conflictivas en la configuración jurídica de la importación temporal.

El referido autor comenta que la coincidencia entre garantía y derechos de importación ha sido la causa de que algunos especialistas opinen que, efectivamente, se da una suspensión de derechos y que la garantía tiene por objeto asegurar el pago de los mismos. Señala que de ser ese el caso, como consecuencia de la ejecución de la garantía, se daría una nacionalizada en situación de ilegal permanencia en el territorio; a diferencia de la regulación ya comentada respecto al régimen de admisión temporal en nuestra legislación.

En tal sentido, coincidimos plenamente con lo antes anotado, lo cual queda acreditado con el hecho de que, en la práctica, al momento de configurarse una infracción por no reexportación dentro del plazo concedido y, anteriormente, por destinar las mercancías a otro fin o por trasladarlas a un lugar distinto sin conocimiento de aduanas, se produce la ejecución de la garantía a efectos de efectuarse el cobro de la sanción correspondiente por dicha infracción, la cual resulta equivalente al monto de los derechos arancelarios y demás tributos adeudados, ordenándose, así mismo, al beneficiario que cumpla en forma extemporánea con regularizar el régimen ya sea con la reexportación de la mercancía o con la nacionalización de las mismas, en cuyo caso deberá numerar una declaración de importación definitiva, naciendo la obligación tributaria y debiendo proceder a cancelar los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a dicha nacionalización.

De otro lado, el Convenio de Kyoto[16] establece, acertadamente, que la garantía en el régimen de importación temporal asegura a satisfacción de la aduana, el cumplimiento de una obligación contraída con ella, que no es otra sino la de reexportar las mercancías importadas temporalmente.

En ese sentido, no confunde, como sí lo hace nuestra legislación, la obligación asegurada por la garantía en el régimen de importación temporal, la cual considera, equivocadamente, que dicha garantía asegura los derechos arancelarios y demás impuestos a la importación, cuando, tal como ya se indicó, éstos no se han generado.

En consecuencia, a tenor de lo anteriormente expuesto, elaboraremos una definición teórica del régimen de importación temporal pretendiendo reunir todas sus características y subsanando las observaciones anotadas.

Así, entendemos por régimen de importación temporal a "aquel régimen aduanero especial que permite el ingreso temporal de determinadas mercancías con suspensión de los derechos de aduanas e impuestos aplicables a la importación, a efectos que las mismas cumplan con una finalidad determinada y sean reexportadas al vencimiento del plazo otorgado en el mismo estado en que ingresaron, debiéndose otorgar una garantía a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen".

---

[15] SERRANO., op. cit. p. 6

[16] Convenio Internacional para la Simplificación y Amortización de los Regímenes Aduaneros. Convenio de Kyoto. 1973. Anexo E.5.

No obstante, si bien la anterior definición es producto del consenso doctrinario y de la legislación comparada, queremos recalcar, que en una importación temporal, no necesariamente se da una suspensión de derechos, sino que, como en el caso de nuestra legislación, el simple ingreso de mercancías al país puede resultar inafecto, en cuyo caso nos encontraremos frente a un régimen de inafectación. Del mismo modo, la garantía si bien puede ser utilizada para todas las obligaciones del régimen, puede también, como en el caso de nuestra legislación, circunscribirse a la obligación de reexportar, y en este sentido, podremos elaborar para efectos de nuestra legislación nacional, la siguiente definición:

"Régimen aduanero especial que permite el ingreso temporal de determinadas mercancías con inafectación de los derechos arancelarios e impuestos aplicables a la importación, a efectos que las mismas cumplan con una finalidad determinada y sean reexportadas al vencimiento del plazo otorgado en el mismo estado en que ingresaron, debiéndose otorgar una garantía a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación de reexportar las mercancías dentro del plazo otorgado".

Del mismo modo, es preciso indicar que el Código Aduanero Comunitario, aprobado mediante Reglamento (CEE) 29 31/92 del Consejo de la Unión Europea, del 12 de octubre de 1992, define al régimen de importación temporal como aquel régimen mediante el cual se permitirá el uso en el territorio aduanero de la Comunidad, con exención total o parcial de los derechos de importación, y sin que estén sometidas a medidas destinadas a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones, a excepción de su depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas[17].

De tal forma, dicho Código usa el término exención en contraposición al uso del término suspensión; entendida la exención en forma general como no sujeción a los derechos aduaneros y demás impuestos, y esto como consecuencia que en la regulación del Código Aduanero Comunitario, al igual que en la Ley General de Aduanas, el hecho generador de la obligación tributaria aduanero en la importación, además de otros supuestos, se dará por el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, que no es otro que el equivalente al despacho a consumo en el régimen de importación definitiva en nuestra legislación.

Asimismo, debemos indicar que en tanto, la exención en la importación temporal regulada por el Código Aduanero Comunitario, también puede ser parcial, se ha establecido expresamente que también habrá nacimiento de obligación tributaria en el momento de la declaración de mercancía al régimen de importación temporal respecto de la mercancía que no goza de la referida exención.

Comentario aparte merece el uso del término suspensión de los tributos a la importación en la regulación del régimen de importación temporal en la legislación colombiana en la cual el hecho imponible generador de la obligación tributaria en la importación de conformidad a lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 1909[18] es la simple introducción de las mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional, al igual que en la legislación paraguaya[19], en la cual también el simple ingreso de mercancías extranjeras al país genera el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que también en este caso resulta apropiado el uso del término suspensión de los tributos a la importación.

CONCLUSIÓN

- El hecho imponible generador de la obligación tributaria en la importación de mercancías no necesariamente coincide con el hecho fáctico del ingreso de las mercancías al país, sino que puede responder a un concepto teórico-jurídico, dependiendo de la opción legislativa.

- El Perú ha acogido la teoría que sostiene como hecho generador de la obligación tributaria en la importación, la declaración de destino al consumo de las mercaderías ingresadas al país o declaración para importación definitiva.

- En el Régimen de importación temporal no existe una declaración de destino para consumo o importación definitiva de la mercancía introducida al país, por lo que no se genera obligación tributaria.

- La naturaleza jurídica del régimen de importación temporal en nuestra legislación es el de constituir un régimen de inafectación de derechos arancela-

[17] Diario Oficial de las Comunidades Europeas L302, 35. 1972. Reglamento (DEE) 2913/92 por el que se aprueba el Código aduanero Comunitario.
[18] Colombia, Decreto 1909 del 27 de noviembre de 1992 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Junta del Acuerod de Cartagena. 1995.
[19] Código aduanero Ley 1.173/85 y Decreto Reglamentario 15.813 Ministerio de Hacienda, Dirección General de Aduanas. Asunción. El Foro. 1988.

rios y demás impuestos, dado que la importación temporal de mercancías constituye un hecho económico con inafectación fiscal, es decir, no genera obligación tributaria alguna, quedando en consecuencia inafecto al pago de derechos arancelarios y demás impuestos.

- La garantía en el régimen de importación temporal tiene como finalidad el asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen, específicamente en el caso de nuestra legislación, la obligación referida a la reexportación de la mercancía y no la obligación tributaria.

- Atendiendo a la naturaleza jurídica del régimen de importación temporal en nuestro país la definición correcta del mismo resultaría la de "Régimen aduanero especial que permite el ingreso temporal de determinadas mercancías con inafectación de los derechos arancelarios *ad/valorem* e impuestos aplicables a la importación, a efectos de que las mismas cumplan con una finalidad determinada y sean reexportadas al vencimiento del plazo otorgado en el mismo estado en que ingresaron, debiéndose otorgar una garantía a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación de reexportar las mercancías dentro del plazo otorgado".

B
C
P
S.C.

SISIURE

BANDIN CALLO PIZARRO ORUNA
Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada
(BCPO S.Civil de R. L.)

Avenida Mariscal Castilla Nº 117, urbanización Aurora, Miraflores,
Lima 18; telefax 241-6412
E-mail: bcpo@amauta.rcp.net.pe

Asesoría Legal

Derecho Tributario, Societario, Comercial, Laboral, Notarial, Registral, Propiedad Intelectual y De la Competencia.

Asesoría Contable

Dirección y ejecución Contable. Auditoría Financiera, Auditoría Operativa.

Asesoría en Organización Métodos y Sistemas

Diseño e implementación de estructuras organizacionales, métodos, normas y procedimientos administrativos. Asesoría e implementación de archivos electrónicos de documentos e información mediante microformas.

Otros Servicios

Asesoria, preparación, implementación y auditoría del Sistema de Análisis de Riesgos y Control de Puntos Críticos (HACCP). Selección y Evaluación de Personal. Capacitación y Desarrollo de Personal.

NUEVAS REGLAS DE VALORACIÓN ADUANERA PARA LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Lourdes Gabriela Aguilar Saldívar*

La valoración aduanera es el proceso mediante el cual se calcula en aduana, el valor de las mercancías importadas, ya sea por parte del importador o por la autoridad aduanera del país de importación.

Este tipo de valoración constituye la base imponible para el cálculo de los derechos arancelarios y otros tributos que gravan la importación, por lo cual es necesario asegurar un método uniforme de valoración aduanera, con el fin de que dicho proceso sea lo más certero y equitativo posible.

En el presente artículo, la autora desarrolla de manera detallada, los métodos utilizados para la valuación aduanera sobre la base de los criterios establecidos en el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio, estableciendo cuál es el método más adecuado, en función a los datos con los que se cuentan – y las diversas situaciones que se presentan- para efectuar dicho cálculo.

INTRODUCCIÓN

Con fecha 29 de diciembre de 1999 fue publicado el Decreto Supremo 186-99-EF, cuyo artículo 1 dispuso la aplicación de las Normas de Valoración aprobadas por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC), a partir del 1 de enero del 2000 para el 50% de las partidas arancelarias (las cuales fueron determinadas mediante la Resolución 256-99-EF/15), y a partir del 1 de abril del mismo año, para las restantes partidas del Sistema Armonizado contenidas en el Arancel de Aduanas.

La valoración aduanera es el proceso mediante el cual se calcula o estima el valor en aduana de las mercancías importadas, ya sea por parte del importador o por la autoridad aduanera del país de importación. El valor en aduana, así determinado, constituye la base imponible para el cálculo de los derechos arancelarios y otros tributos que gravan la importación –en el caso de nuestro país, el Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto Selectivo al Consumo-.

El Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio tiene por objetivo asegurar la aplicación de un método uniforme de valoración aduanera a nivel internacional, a fin de lograr uniformidad, certeza y equidad en el proceso de valuación de las mercancías para efectos aduaneros.

Como introducción a los métodos de valoración que serán explicados más adelante en detalle, debemos señalar que la valoración aduanera al amparo de las normas de la OMC se basa en el valor de transacción

* Abogada. Ex-Consultora en materia de Armonización Tributaria y de Regímenes Aduaneros de la Comunidad Andina.

de los bienes importados, el cual puede ser definido como: el precio pagado o por pagar al momento de efectuarse una venta para exportación al país de importación. Si el valor de transacción no puede determinarse de acuerdo a las reglas establecidas por el Acuerdo del Valor de la OMC, por ejemplo, en razón a que el exportador y el importador se encuentran vinculados económicamente entre sí, entonces procede aplicar métodos alternativos de valoración establecidos en dicho Acuerdo.

En primera instancia, el valor en aduana se determinará tomando como referencia el valor de transacción de un bien idéntico vendido para su exportación al mismo país de importación en el momento en que tiene lugar la valoración, o aproximadamente este momento. De no ser aplicable este método, por ejemplo, debido a que no existe un producto idéntico, el valor de transacción sería estimado a partir de aquél correspondiente a un producto similar, en las condiciones antes mencionadas.

Si los dos métodos antes indicados no pueden ser aplicados, el valor de transacción que sirva de base para determinar el valor en aduana debe determinarse en base al precio unitario del producto relevante (idéntico o similar) vendido en la mayor cantidad aproximadamente al momento en que la importación tiene lugar. En caso no fuera apropiado determinar el valor de transacción a través de este método, entonces tendría que calcularse este valor sobre la base del costo del bien importado, añadiendo a éste un margen de utilidad acorde con el nivel comercial y características de la transacción.

La entrada en vigencia de este método de valoración aduanera involucra a varias innovaciones respecto a los regímenes de valoración preexistentes, cuales eran el método de valoración previsto en el Arancel de Aduanas vigente (aprobado mediante Decreto Supremo 119-97-EF) y el método de supervisión de importaciones. La diferencia más sustancial es que el valor en aduana al amparo de las normas del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC) se determina a partir del valor declarado por el dueño o consignatario de las mercancías, relegando a las empresas supervisoras a un rol de "verificación" de dicho valor, por lo que existirá la posibilidad de que, no obstante, el valor declarado difiera del verificado por las empresas verificadoras (antes supervisoras), si es que el importador acredita la fehaciencia del primero y no hay dudas sobre su certeza, a partir de éste se determinará la base imponible de los derechos arancelarios *ad-valorem* y demás impuestos de importación.

EL ACUERDO DEL VALOR DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO (OMC)

Desde la década anterior, la globalización ha sido una tendencia persistente en casi todas las economías. La economía mundial se está convirtiendo progresivamente en interdependiente, profundizándose e intensificándose el comercio internacional. Con el surgimiento de la Organización Mundial del Comercio, más de cien naciones se han comprometido a abrir mercados de bienes y servicios en forma compatible con principios de comercio multilateral.

La progresiva aplicación de los derechos de aduana ad-valorem en los aranceles de aduanas de numerosos países, planteó la necesidad de crear un método de valoración aduanera susceptible de ser aplicado por el mayor número de estados a nivel internacional. En dicho contexto, el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC) contiene disposiciones de carácter general que tienden a limitar de una manera general el poder de las partes contratantes para fijar arbitrariamente el valor en aduana de las mercancías importadas y a dar un carácter constante a los criterios y métodos de valoración utilizados por los diferentes países.

Si bien el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC) no contiene una precisa y concreta definición del valor en aduana, si suponen un marco perfectamente delimitado dentro del cual deben establecerse las normas de valoración. Este marco regulatorio busca facultar a las autoridades aduaneras de los países importadores para que puedan determinar cuál es el valor real de las mercancías al momento de su importación, pero al mismo tiempo, se limita una eventual libre discrecionalidad por parte de estas autoridades aduaneras, de manera tal que el importador tenga un marco jurídico que le ofrezca seguridad al determinar los derechos arancelarios e impuestos de importación a su cargo.

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO (OMC)

Primer Método: Valor de Transacción

El primer método de determinación del valor en aduana se basa en el valor de transacción, el cual es definido como: el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Dicho precio, generalmente, es el que aparece en la factura comercial que sustenta la importación del bien. Todas las formas de pago deben ser tomadas en consideración,

es decir, puede tratarse de un pago en efectivo, con una letra de cambio u otros instrumentos negociables. A este valor se le deben efectuar los ajustes previstos en el artículo 8 del mismo Acuerdo, cuando corresponda.

El precio pagado o por pagar también comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 del Reglamento para la Valoración de Mercancías aprobado mediante Decreto Supremo 186-99-EF, las condiciones que deben darse para la aplicación de este primer método de valoración son las siguientes:

- Deben existir pruebas de la existencia de una venta para la exportación a un importador en el territorio peruano.

- No deben existir restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las expresamente permitidas por el Acuerdo del Valor de la OMC (limitaciones a la comercialización interna prevista por Ley, acuerdos de exclusividad de comercialización en ciertos territorios y otras limitaciones que no incidan sustancialmente en el precio).

- La venta o el precio no dependerán de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías importadas.

- No debe revertir directa o indirectamente al vendedor, parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador.

- No debe existir vinculación entre el comprador y el vendedor y, en el caso de existir, puede aceptarse el valor de transacción si el importador demuestra que la vinculación no ha influido en el precio realmente pagado o por pagar.

Si el valor de transacción no puede ser determinado conforme al primer método, debido, entre otras razones, a que se trata de operaciones entre empresas vinculadas, entonces el importador debe utilizar métodos alternativos de valoración, cuyo orden de aplicación está expresamente establecido en el Acuerdo del Valor de la OMC.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 4 del artículo 15 del Acuerdo del Valor de la OMC, se considera que existe vinculación entre las personas en los casos siguientes:

a. Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;

b. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;

c. Si están en relación de empleador y empleado;

d. Si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;

e. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;

f. Si ambas personas están controladas, directa o indirectamente, por una tercera;

g. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o

h. Si son de la misma familia.

Agrega el párrafo 5 de la citada disposición que "Las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas, a los efectos del presente Acuerdo, si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados en el párrafo 4".

Las notas interpretativas del Acuerdo del Valor de la OMC mencionan que se considera que una persona tiene control sobre otra cuando la primera está en una posición legal u operacional de ejercer facultades de dirección sobre la última.

En los supuestos antes indicados, los métodos de valoración buscarán determinar si el valor de transacción pactado entre el exportador e importador vinculados económicamente se ha visto influenciado por esta condición, o si no obstante ésta, dicho valor corresponde al de una transacción celebrada entre partes no vinculadas entre sí.

Por ende, no obstante que el exportador y el importador estén vinculados económicamente entre sí, el valor de transacción tendrá que ser aceptado por Aduanas si es que tal vinculación, no ha

influenciado a este último. En tales casos, la carga de la prueba en cuanto a demostrar que tal vinculación sí ha incidido en la determinación del valor en aduana corresponderá a Aduanas. Los fundamentos de su conclusión deberán ser comunicadas al importador, para que éste efectúe los descargos correspondientes.

Segundo Método: Valor de transacción de mercancías idénticas

De acuerdo a este método, el valor en aduana de una mercadería importada se determinará tomando como referencia aquel que corresponde a otra mercancía idéntica vendida para su exportación al mismo país importador (en nuestro caso, al territorio aduanero peruano), exportadas en el mismo momento o uno aproximado a la exportación de la mercancía que se valora.

Se entiende por mercancía idéntica a la que es igual en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Se consideran irrelevantes las diferencias en el aspecto.

Al aplicar este método, se debe tomar como referencia: mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades distintas, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados.

Si al aplicar este método se obtiene más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares

Si no existe una mercancía idéntica, la comparación prevista en el segundo método se realizará tomando como referencia una mercancía similar. De acuerdo a lo establecido en el Acuerdo del Valor de la OMC, se consideran mercancías similares a aquéllas que aún no siendo iguales en todo, tienen características y composición semejante, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Los elementos que deben ser tomados en consideración son: la calidad, prestigio y marca de las mercancías similares respecto a las que son materia de valoración.

Cuarto Método: Valor Deducido

En el supuesto que no fuera factible aplicar el segundo o el tercer método, el agente de aduanas tendría que aceptar como valor provisional aquél declarado por el importador y este último tendría que otorgar una carta fianza por la diferencia entre los derechos arancelarios y tributos a la importación pagados al momento del levante, y aquéllos que serían cobrados en caso de que se comprobara que el valor en aduana es efectivamente mayor. Por ello, dentro del período de prescripción, Aduanas procederá a determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas sobre la base de otros métodos. Uno de éstos, el cuarto método, parte del precio unitario al que se venden la mayor cantidad total de las mercancías importadas (u otras idénticas o similares en el mismo momento) a personas no vinculadas en el país de importación.

La factura comercial interna emitida por el importador al revender la mercancía importada es el principal instrumento para establecer el precio unitario de la misma, entendido éste como el precio al que se vende el mayor número de unidades a personas no vinculadas.

Para que una venta interna de la mercancía importada pueda ser tomada como referencia para determinar el valor en aduana, dicha transacción debe reunir los requisitos siguientes:

- Que las mercancías hayan sido revendidas en el mismo estado en que han sido importadas.

- Que las mercancías objeto de valoración o las mercancías idénticas o similares hayan sido vendidas en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en uno próximo. Se pueden utilizar ventas que se efectúen dentro de los 90 (noventa) días, contados desde la fecha de numeración de la Declaración de las mercancías objeto de valoración.

- Que el comprador en el país de importación no haya suministrado, directa o indirectamente, los elementos señalados en el numeral 1, literal b), del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.

- Que el comprador no esté vinculado al importador del que compra al primer nivel comercial después de la importación.

- Que los importes por beneficios y gastos generales a deducir sean los habituales en la rama comercial que se trate.

Si no se venden mercancías idénticas o similares importadas en el mismo estado en que son importadas, que respondan a las condiciones señaladas anteriormente, el importador puede solicitar que se utilicen ventas de mercancías objeto de valoración después de su elaboración o transformación posteriores.

Asimismo, al precio unitario al que se venden la mayor cantidad total de las mercancías importadas (u otras idénticas o similares en el mismo momento) a personas no vinculadas en el país de importación, se efectuarán las siguientes deducciones:

- Las comisiones pagadas o convenidas habitualmente o los márgenes cargados usualmente para beneficios y gastos generales, incluidos los costos directos e indirectos de la comercialización de las mercancías de que se trate, en las ventas en el Perú de mercancías de la misma especie o clase.

- Los gastos habituales de transporte y seguro, así como los gastos conexos en que se incurra en el Perú.

- Los derechos de aduana y demás tributos que deben pagarse en el Perú por la importación o por la venta de mercancías.

- El valor añadido por el montaje o la transformación, si procede.

Quinto Método: Valor Reconstruido

El Valor en Aduana de acuerdo a este método debe incluir el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas y una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales que sea usual en ventas para la exportación al territorio peruano de mercancías de la misma especie o clase, efectuada por los productores del país de exportación, así como los gastos de transporte, seguro y gastos conexos incurridos hasta que la mercancía arribe al lugar de importación.

Sexto Método: Valor Último Recurso

En aplicación del sexto método de valoración, el valor en aduana se determinará aplicando con flexibilidad cualquiera de los otros métodos que más fácilmente permita su cálculo, teniendo en cuenta el orden previsto en el Acuerdo del Valor de la OMC. Así, será factible volver a aplicar el primer método con mayor flexibilidad, y en caso de no poder hallar, aun así, el valor en aduana, se procederá a aplicar los subsiguientes métodos. El valor en aduana resultante tiene que ser equitativo, razonable, uniforme, neutro y debe reflejar, en la medida de lo posible, la realidad comercial.

IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LAS VENTAS ANTES DE DESPACHO A CONSUMO DERIVADAS DEL CAMBIO EN EL MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

Conforme a lo señalado en el inciso e) del artículo 1 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo 055-99-EF, se encuentran afectas a este tributo las importaciones de bienes al territorio nacional. El artículo 13 de la misma Ley indica que la base imponible del IGV en la importación de bienes está constituida por el valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación, con excepción del Impuesto General a las Ventas.

Según lo establecido en el artículo 2 de dicho TUO, en la transferencia de bienes no producidos en el país, efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo, no se encuentra gravado con el IGV el monto equivalente al valor CIF.

Asimismo, conforme a lo establecido en el inciso 10 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en los casos de transferencia de bienes antes de su despacho a consumo, el adquirente deberá, al momento de solicitar el despacho, presentar ante la autoridad aduanera el comprobante de pago que acredite la transferencia a su favor. Para este efecto, el valor de la transferencia estará conformado por el valor CIF y el monto adicional que corresponda por la transferencia, salvo prueba en contrario.

Tal como lo señala el artículo 13 de la Ley General de Aduanas, la base imponible para la determinación de los derechos arancelarios ad-valorem, que grava la importación de bienes, está constituida por el valor en aduana determinado conforme al sistema de valoración aduanera vigente. Asimismo, dichas importaciones también se encuentran afectas al pago del Impuesto General a las Ventas, cuya base imponible también consiste en el valor CIF aduana determinado conforme a la legislación aduanera vigente, más los derechos e impuestos que afecten la importación, con excepción del Impuesto General a las Ventas.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC), aprobado mediante Decreto Supremo 186-99-EF, el valor en aduana se determina a partir del valor de transacción, el cual es definido como el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación y cuando correspondan a la última venta, a un importador residente en el territorio aduanero peruano. Este precio debe ser el pago total que el comprador ha realizado o va a efectuar por dichas mercancías importadas, al vendedor o en beneficio de éste.

Por ende, al momento del despacho a consumo de las mercaderías, el importador tendría que considerar como valor en aduana para el pago de los derechos arancelarios y el Impuesto General a las Ventas, al precio facturado por quien ha efectuado la venta de dichas mercaderías después que éstas arribaron al territorio nacional pero antes de su despacho a consumo.

Sin perjuicio de la validez de lo anterior, nótese que según lo expresamente señalado en el artículo 2 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas vigente, en la transferencia de bienes no producidos en el país, efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo, no se encuentra gravado con el IGV solamente el monto equivalente al valor CIF. Al respecto, el inciso 10 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas añade que en estas operaciones, el adquirente deberá, al momento de solicitar el despacho, presentar ante la autoridad aduanera el comprobante de pago que acredite la transferencia a su favor.

En orden con lo dispuesto en las normas glosadas en el párrafo anterior, cuando se efectúe la venta de bienes muebles antes de su despacho a consumo, sólo estaría inafecto el valor CIF de dicha mercadería, mas no el margen de utilidad obtenido a partir de esta operación, por lo que el monto correspondiente a este último concepto estaría gravado con el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, nótese que al amparo de lo dispuesto en el artículo 13 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el cual establece que la base imponible del IGV en la importación de bienes es el valor CIF Aduana determinado conforme a la legislación aduanera vigente, dicho margen volvería a estar afecto a este tributo cuando se produzca la importación definitiva de tal mercadería.

En tal sentido, dos hechos imponibles distintos, como son: la transferencia de bienes muebles antes de su despacho a consumo y luego la importación definitiva de los mismos en el territorio nacional, originan una doble imposición del Impuesto General a las Ventas sobre un mismo hecho económico, el cual es el margen de utilidad obtenido por quien efectúa una transferencia de bienes muebles antes de su despacho a consumo.

CONCLUSIONES

Tal como fluye de lo antes expuesto, el principal rol en la valoración aduanera lo tendrá el mismo importador, quien en función de las características de la venta para exportación y los ajustes expresamente previstos en el Acuerdo del Valor de la OMC calculará el valor en aduana.

Las empresas antes llamadas supervisoras tendrán a partir del 1 de abril de este año, la tarea de verificar el valor FOB declarado por el importador. Existe la posibilidad de que el valor FOB que arroje el informe de verificación sea distinto a aquél declarado por el importador, pero ello no necesariamente implicará que sea el valor en aduana en función a los datos del informe de verificación emitido por dichas empresas. En efecto, Aduanas aún tendría la posibilidad de consultar con el Sistema de Verificación de Precios (SIVEP), el cual contiene información acerca del valor en aduana de importaciones efectuadas en libre competencia.

Resulta de suma importancia que las empresas importadoras de bienes identifiquen en este nuevo método de valoración los puntos críticos que podrían afectar el rápido despacho a consumo de sus mercaderías, para participar en forma activa en una agilización de este nuevo procedimiento de valoración aduanera vigente a partir del 1 de abril de este año.

Asimismo, resulta de vital importancia modificar la Ley del Impuesto General a las Ventas en cuanto al tratamiento de la venta de bienes muebles antes de su despacho a consumo, a fin de evitar una doble imposición a nivel económico sobre el margen de utilidad del vendedor.

ALGUNOS ALCANCES ACERCA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Beatriz De la Vega Rengifo*

Los grupos económicos tienen como uno de sus principales objetivos disminuir los diversos costos que pueden recaer sobre las unidades económicas que los conforman. En algunas ocasiones este propósito se obtiene mediante el empleo de economías de escala o a través de aprovechamiento de las sinergias existentes entre las empresas integrantes del grupo. Sin embargo, los grupos económicos también suelen aprovechar su vinculación para evadir o eludir las obligaciones tributarias que recaen sobre ellos, mediante la realización de operaciones ficticias o que se apartan notoriamente de las condiciones de mercado, con el consiguiente perjuicio para el fisco. La Administración Tributaria peruana ha intentado controlar estas prácticas mediante la disposición contenida en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, que faculta a la SUNAT a ajustar el valor – únicamente para efectos tributarios- de aquellas transacciones que se aparten del valor de mercado. Lamentablemente, esta regulación resulta incompleta, pues, entre otras consideraciones, no abarca a las cada vez más frecuentes transacciones internacionales. Esta problemática es desarrollada por la autora del presente artículo a través del análisis de la doctrina de los precios de transferencia, cuya implementación permitirá un adecuado control de las transacciones comerciales entre sujetos ubicados en jurisdicciones distintas.

INTRODUCCIÓN

Los sujetos independientes que efectúan transacciones internacionales entre sí determinan, normalmente, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras, por las fuerzas del mercado.[1]

Cuando los que tratan entre sí son sujetos que manifiestan vinculación económica, sus relaciones comerciales y financieras podrían no estar directamente influenciadas por las fuerzas externas del mercado.

Es por ello que los sistemas tributarios, que tradicionalmente han tomado en cuenta exclusivamente las políticas y bases económicas internas, prestando poca atención al régimen tributario aplicado o a las reformas realizadas por otros países, y menos aún el impacto que ellas podrían tener en sus propios sistemas respecto al flujo y la movilidad de ingresos, han empezado ha desarrollar mecanismos tendientes a impedir la adopción de figuras jurídicas que posibiliten el flujo de capital de un país a otro sin el debido pago de los tributos que graven la transacción internacional efectuada.

De este modo, resulta imprescindible que las reformas tributarias que ahora se promuevan, tomen en cuenta no sólo consideraciones de orden interno, sino también que se atienda a lo que sucede en el escenario internacional en materia de tributación.

En este contexto, un tema que preocupa a las administraciones tributarias y a los diseñadores de las políticas

---

* Abogada.

1 Estas manifestaciones corresponden a lo que en materia de Derecho Tributario Internacional se denomina Principio de Plena Concurrencia, el cual es considerado un principio internacional básico que, en materia de precios de transferencia, debe tenerse en cuenta tanto para las empresas vinculadas como para las administraciones tributarias.

tributarias es la regulación de los precios de transferencia que se asignan a las transacciones internacionales que efectúan sujetos vinculados.

No obstante que a la fecha no existe una política orientada a implementar sistemáticamente en nuestra legislación los lineamientos básicos para la aplicación de los precios de transferencia, es necesario desarrollar algunos alcances acerca de sus principales aspectos, con el fin de mostrar lo importante que resultaría ser en el desarrollo de las transacciones económicas internacionales y en la reestructuración de las políticas fiscalizadoras de la Administración Tributaria.

El presente artículo pretende esbozar las principales características y procedimientos para la fijación de los precios de transferencia en transacciones internacionales efectuadas entre sujetos vinculados.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La globalización significa un notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en su magnitud como en cuanto a la variedad y complejidad de las formas en que ellas se realizan, generando nuevos desafíos para el efectivo control de la tributación de los beneficios de los contribuyentes, particularmente cuando se trata de transacciones entre sujetos vinculados.

En efecto, cuando dos o más sujetos se relacionan para efectuar transacciones comerciales y éstos están vinculados por causas diversas (tales como control, capital, dependencia laboral e incluso familiar), existe el riesgo de que valoren las operaciones a precios de conveniencia y con ello podrían generar una evasión impositiva que se manifieste mediante una deslocalización de la carga tributaria de un país a otro u otros de tratamiento tributario más favorable.

La asignación de precios de transferencia a las transacciones internacionales efectuadas entre sujetos vinculados está inspirada en lineamientos que buscan evitar que, por actos de naturaleza comercial o contractual, produzcan efectos tributarios nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

El objetivo de la aplicación de los precios de transferencia, se encamina justamente a crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto por debajo de sus estándares normales o a contratar un servicio o, en su caso, a pagar un pasivo.

De este modo, los precios de transferencia permiten verificar que los precios de los bienes y servicios, así como las tasas de interés, en los casos de préstamos, sean los que correspondan al mercado nacional e internacional y que en caso éstos se distorsionen, se cuente con elementos que permitan evitar, regular o sancionar un efecto nocivo en el comportamiento comercial, que tenga repercusión en el cumplimiento impositivo.

Consecuentemente, los precios de transferencia evitan la configuración de actos cuya pretensión no vaya acorde con el comportamiento tributario del contribuyente y tratan de cerrar las brechas que permiten la manipulación en las transacciones.

Es así que se podría definir a los precios de transferencia como una figura que se utiliza en aquellas transacciones económicas internacionales en las que sujetos del mismo grupo económico, pero ubicados en distintos países, varían los precios habituales de los bienes o servicios que se intercambian, trasladando el beneficio hacia el país de baja tributación y ampliando la deducción de gastos en el de alta, de manera que su beneficio gravable se vea reducido.[2]

La situación expuesta se debe a la existencia de marcadas diferencias entre diversos países en el nivel de tributación, particularmente en cuanto al impuesto sobre la renta.[3]

---

[2] Por ejemplo, la empresa X tributa con una tasa tributaria de 18% y tiene una subsidiaria en otro país donde el ingreso está sujeto a una tasa del 33%. La matriz vende máquinas y sus manufacturas a su subsidiaria para que ésta pueda vender la maquinaria a los consumidores. La venta entre partes vinculadas es la transferencia, y el precio debe ser asignado en razón a esta transferencia, éste es el término de "precio de transferencia". Asumiendo que el precio final a los consumidores es de US$ 200, y el costo de manufactura y embarque de cada pieza de maquinaria es de US$ 100. Está claro que la subsidiaria tiene como entera ganancia en cada venta US$ 100.

a) Si la matriz carga US$ 120, US$ 80 del ingreso serán a la subsidiaria y US$ 20 a la matriz, esto da como resultado US$ 30 de impuesto por pagar (por la subsidiaria 33% de 80 que equivale a US$ 26.40, y por la matriz 18% de 20 que equivale a US$ 3.60).

b) Si la matriz decide cargar el precio de transferencia a US$ 180, la situación cambia dramáticamente: el ingreso asignado a la subsidiaria será sólo de 20, lo que representa US$ 6.60 (33% de 20), y US$ 14.40 (18% de 80) por una capacidad contributiva total de US$ 21.

Con ello, cambiando el precio de transferencia, la empresa X ha reducido su capacidad tributaria total de US$ 30 a US$ 21, o un ahorro tributario de aproximadamente 30%. Al mismo tiempo, los ingresos tributarios de la subsidiaria se han reducido en cerca del 80%, de US$ 26.40 a US$ 6.60.

[3] En este caso se trata de la transferencia de utilidades de países con tasas de imposición altas hacia países de baja imposición, de tal manera que se reduce la carga tributaria global sobre la renta de un grupo económico de empresas.

En el Perú, se ha introducido la noción de precios de transferencia a través del concepto de "valor de mercado", el que se encuentra plasmado en la Ley del Impuesto a la Renta.[4]

Al respecto, el numeral 4 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 54-99-EF, establece que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Agrega la citada disposición, que en las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera valor de mercado el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes. De no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado.

Pese a que la intención de la regla de valor de mercado aplicable a las empresas vinculadas, es regular la fijación de precios de transferencia distintos a los estándares normales establecidos por las fuerzas del mercado, la citada disposición resulta ser ineficiente para dichos propósitos.

Los precios de transferencia se aplican para determinar el valor asignado a bienes y servicios, así como a los préstamos y las tasas de interés, en transacciones efectuadas entre sujetos vinculados, no obstante ello, el texto de la referida disposición restringe única y exclusivamente la aplicación de la regla de valor de mercado para el caso de transferencia de bienes.

Asimismo, no proporciona una solución ante la inexistencia de operaciones similares llevadas a cabo entre sujetos no vinculados entre sí; por el contrario con poca técnica legislativa, reitera que ante ésta situación, el valor será el que establezca el mercado, lo cual nos remite al inicio del problema.

Cabe indicar además, que la aplicación de los lineamientos para la fijación de precios de transferencia no se circunscribe al ámbito del Impuesto a la Renta, también resulta aplicable en materia aduanera para la determinación del valor de transacción de las mercaderías importadas.[5]

En este caso, la noción de precios de transferencia sirve a las Administraciones Aduaneras para comparar el valor de transacción asignado en operaciones entre sujetos vinculados entre sí respecto de aquél que corresponde a operaciones con sujetos no vinculados.

Si bien las Administraciones Aduaneras y las Administraciones Tributarias pueden tener un objetivo similar cuando examinan el valor de la transacción internacional llevada a cabo por sujetos vinculados, las motivaciones de estos contribuyentes pueden ser distintas cuando fijan el valor de sus transacciones para efectos aduaneros y tributarios.[6]

En efecto, por lo general, el contribuyente que importa bienes está interesado en que el precio de la transacción para efectos aduaneros sea bajo, de tal manera que los Derechos Arancelarios y el Impuesto General a las Ventas sean también bajos.

Para efectos tributarios, sin embargo, al contribuyente le puede convenir declarar un valor mayor para los mismos bienes con el fin de incrementar los gastos deducibles.

Por tal motivo, la Administración Tributaria y la Aduanera deberían establecer una política de coordinación en la evaluación de los precios de transferencia, para tratar de reducir el número de casos en los cuales las valoraciones de Aduanas sean inaceptables para efectos tributarios y viceversa.

El inicio de la referida política de coordinación deberá considerar primordialmente la posibilidad de un fluido intercambio de información entre tales administraciones.

Hasta aquí se debe señalar que la importancia de los precios de transferencia tanto, para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, se debe a que determinan, en gran medida, los ingresos y los gastos

[4] El concepto de "valor de mercado", se aplica a todas las transferencias de bienes, por lo que para efectos tributarios carece de relevancia cualquier pacto en contrario.

[5] A partir del 1 de abril del 2000 ha entrado totalmente en vigencia en nuestro país, el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio (OMC). En este acuerdo se incluyen normas para determinar si el valor de transacción asignado por operaciones entre sujetos vinculados, se ha visto influenciado por la vinculación manifestada por los sujetos contratantes.

[6] Directrices sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Pág. I-22.

y, por consiguiente, la renta imponible de los sujetos vinculados que pertenecen a diferentes jurisdicciones tributarias.

Originalmente, la problemática de la fijación de precios de transferencia se planteó entre sujetos vinculados que operaban en un mismo país, tal como ocurre en nuestro sistema tributario, de acuerdo a lo indicado en las líneas que anteceden.

La introducción de este concepto en nuestras legislaciones trae consigo mayores dificultades que las presentadas en la aplicación de la regla del valor de mercado, lo que se debe justamente a la participación de más de una jurisdicción tributaria, ya que cualquier ajuste del precio de transferencia que se haga en una jurisdicción significará que es necesario realizar el correspondiente cambio en otra jurisdicción.

Si esta otra jurisdicción no estuviera de acuerdo en realizar el ajuste correlativo, el grupo económico tributaría dos veces por la parte de sus ganancias que han sido objeto de ajuste de precio.

Para evitar al mínimo el riesgo de esta doble imposición, resultaría necesario establecer convenios internacionales para regular los efectos tributarios de los precios de transferencia en las transacciones económicas internacionales.

INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS PARA REGULAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para la fijación de los precios de transferencia, además de las innovaciones que puedan ser introducidas en nuestro sistema tributario, es necesario contar con instrumentos jurídicos de carácter internacional que permitan la actuación de las Administraciones Tributarias.

Entre tales instrumentos figuran: a) los acuerdos de intercambio de información fiscal; y b) los convenios para evitar la doble tributación.

a) Acuerdos de intercambio de información fiscal

Constituyen el primer instrumento de carácter impositivo mediante el cual dos o más países inician una negociación, con el fin de obtener los elementos necesarios para conocer el comportamiento transaccional de los contribuyentes domiciliados en alguno de estos países y que celebran operaciones en el otro país contratante. De este modo, se facilita dicho intercambio de información entre los países contratantes, para prevenir la evasión y el fraude fiscal y se desarrollan mejores fuentes de información.

Los acuerdos pretenden la aplicación de la norma impositiva con elementos precisos que permitan determinar la configuración de la carga impositiva a la que se encuentran sujetos los ingresos universales de los domiciliados o nacionales de una circunscripción determinada.[7]

Asimismo, estos convenios permitirían a un efectivo control de los precios de transferencia a través de la cooperación amistosa de las Administraciones Tributarias.

Al respecto, Peter Byrne establece hasta cuatro formas de colaboración con la Administración Tributaria del otro país:[8]

- La implementación de un sistema de intercambio "automático" a través del cual los países pasen la información tributaria que recogen como parte de sus actividades rutinarias. Por ejemplo, que un país envíe la lista de los residentes del otro país que recibieron dividendos en el primer país.

- El caso del "pedido específico", cuando una Administración Tributaria necesite información de la otra parte y le resulte imposible obtenerla por otra vía. Por ejemplo, información para verificar una cuenta bancaria, el valor de un terreno o cualquier tipo de información que no se provea bajo el sistema de intercambio "automático". Para el pedido específico, la Administración Tributaria solicitante debe especificar estrictamente la información que solicita y debe tener un interés tributario. No se puede pedir información que corresponda a una investigación no tributaria.

- El intercambio voluntario, en el caso que la Administración Tributaria de un país descubra en el transcurso de sus actividades algo que puede interesar a la Administración de otro país. Com-

[7] El artículo 26 del Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OECD) prevé la posibilidad de establecer los Convenios indicados de modo que los países contratantes puedan intercambiar informaciones necesarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en tales Convenios y evitar el fraude o la evasión de impuestos.

[8] Peter Byrne. Los convenios internacionales para evitar la doble tributación. En: Informativo Mensual de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. Año VIII, No. 1. p. 26 y 27.

partir información voluntariamente aumenta la probabilidad de que la otra Administración Tributaria ofrezca su colaboración en reciprocidad.

- Autorización para efectuar investigaciones y auditorías conjuntas. Muchas veces es más eficiente estudiar en equipo los asuntos internacionales de un contribuyente, de esta manera se facilita la obtención de información relacionada con los precios de transferencia asignados por los contribuyentes en sus transacciones comerciales.

b) Convenios para evitar la doble tributación

Surgen como instrumento impositivo que permite eliminar los aspectos negativos que puedan influenciar a la inversión extranjera que pretenda llevarse a cabo en un país determinado, de manera que su rechazo no sea producto de las altas tasas de retención que imperan por los ingresos que se generan con motivo de la colocación del capital.

A través de tales convenios, se establecen tasas impositivas iguales y equilibradas en ambas jurisdicciones tributarias con el propósito de que no constituyan un elemento negativo que en su momento provoque que un inversionista, por aspectos tributarios, prefiera llevar a cabo la inversión en un país que no le represente un sacrificio fiscal mayor de aquél que sus leyes establecen.

La falta de participación de todos los países en la adopción de estos instrumentos jurídicos, provoca que el esfuerzo que han realizado los países que sí los han adoptado, no concluya exitosamente y se pierda, en consecuencia, la certeza acerca de que lo manifestado por los contribuyentes es lo correcto, y que no se están empleando medios o actos que generan la elusión o la evasión tributaria.

Concretamente respecto al Perú, cabe indicar que a la fecha, éste no ha suscrito ningún Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal y limitadamente cuenta con Convenios para Evitar la Doble Imposición. Entre estos últimos se encuentran:

- El Convenio para evitar la doble tributación de la renta del transporte marítimo y aéreo, entre Perú y Argentina, vigente a partir del 1 de enero de 1946, cuyo término es indefinido; sin embargo, podrá dejarse sin efecto en cualquier momento con un pre-aviso de 6 meses.

  Mediante este Convenio se adoptó el principio de la fuente como criterio de vinculación objetiva. Así pues, se señala en dicho Convenio que "El gobierno del Perú se compromete a eximir del impuesto a la renta y de todo otro impuesto sobre los beneficios, (rentas) a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea entre Perú u cualquier otro país, obtenidos por empresas contenidas por la República Argentina".

- El Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos a la renta y al capital, suscrito entre el Perú y Suecia, el 17 de setiembre de 1966, vigente a partir del 1 de enero de 1969, con término indefinido; sin embargo, podrá dejarse sin efecto antes del 30 de junio de cualquier año, mediante notificación dirigida al otro país contratante por intermedio de la vía diplomática, en cuyo caso, el Convenio dejará de ser efectivo con respecto a las rentas generadas con posterioridad al 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que tal notificación sea dada.[9]

- El Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino), elaborado por la Comisión de dicho Acuerdo, en el séptimo período de sesiones ordinarias celebradas en Lima entre el 8 y 16 de noviembre de 1971 y aprobado en el seno de la Junta por Decisión N° 40, entró en vigencia, para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas, a partir del 1 de enero de 1981; para las personas jurídicas respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que se inicie a partir del 18 de junio de 1980; y, con relación al impuesto al patrimonio, a partir del 1 de enero de 1981.[10]

En un país como el nuestro, en el que existe una cantidad significativa de recursos naturales susceptibles de explotación, es necesario contar con la mayor cantidad de convenios internacionales como los señalados para atraer inversión extranjera y generar mayores y mejores ingresos tributarios al tesoro público. La suscripción de tales convenios deberá ir acompañada de una renovación de las políticas fiscalizadoras de la Administración Tributaria, ob-

[9] Este Convenio sigue los lineamientos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), organismo instituido en la Convención de París del 4 de diciembre de 1969 por los miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica.

[10] La Decisión 40 aprobó dos convenios que figuran como Anexos I y II. Sin embargo, para el Perú sólo es aplicable el que figura como Anexo I, que rige a los países miembros, en tanto que el Anexo II, aprobó un convenio tipo para evitar la doble tributación a ser suscrito o a ser negociado entre los países miembros y otros ajenos a la subregión.

viamente bajo una legislación nutrida de las nuevas tendencias internacionales que influyen las reformas de los sistemas tributarios a nivel mundial.

PRESUPUESTO PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: LA VINCULACIÓN ECONÓMICA

Como ya se ha señalado, los lineamientos para la fijación de precios de transferencia son aplicables a aquellos sujetos que manifiesten vinculación en sus transacciones comerciales de carácter internacional.

De esta manera, se puede precisar que los sujetos mencionados deben contar con alguna de las características que acto seguido mencionaremos; en caso contrario, o sea, de no ubicarse en estos supuestos, no serán objeto de la aplicación de los procedimientos para determinar los precios de transferencia.

Estas características consisten en que los sujetos reflejen en las transacciones que lleven a cabo:

a) Un interés por lo menos de uno de ellos en los negocios del otro; o bien,

b) Intereses comunes entre ambos; o inclusive,

c) Que una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllos.

Las referidas características, cuando se reflejan entre dos o más sujetos pasivos, en términos generales son conocidas bajo el concepto de entes relacionados o vinculados, por lo que al faltar alguna de estas características no se configurará el supuesto para la fijación del precio de transferencia.

En consecuencia, siempre que se den dichos supuestos, la Administración Tributaria tendrá la facultad de modificar la utilidad o pérdida mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en las operaciones que se celebren.

El presupuesto para la fijación de los precios de transferencia no alude más que al concepto de vinculación.

La vinculación se define como la relación entre dos personas, naturales o jurídicas, que conlleva a un comportamiento concertado.

Se puede presumir la existencia de vinculación económica en los siguientes casos:

a) Entre personas jurídicas:

- Cuando forman parte del mismo grupo económico.[11]

- Cuando una misma garantía respalda las obligaciones de ambas, o cuando más del 50% de las obligaciones de una de ellas son garantizadas por la otra, y esta otra no es empresa del Sistema Financiero.

- Cuando más del 50% de las obligaciones de una persona jurídica son acreencias de la otra, y esta otra no es empresa del Sistema Financiero.

- Cuando una persona jurídica tiene, directa o indirectamente, una participación en el capital social de otra que le permite tener presencia en su Directorio.

b) Entre personas naturales:

- Cuando sean parientes.

- Cuando una de ellas es Director, Gerente o Asesor de una persona jurídica en la cual la otra tiene, directa o indirectamente, una participación en el capital social que le permite tener presencia en su Directorio.

- Cuando ambas pertenecen al conjunto de personas que ejercen el control de un grupo económico.

c) Entre personas naturales y jurídicas:

- Cuando la persona natural tiene una participación, directa o indirecta, en el capital social de la persona jurídica que le permite tener presencia en su Directorio.

- Cuando la persona natural es Director, Gerente o Asesor de alguna de las personas jurídicas del

[11] Grupo económico es el conjunto de personas jurídicas, cualquiera que sea su actividad u objeto social, donde alguna de ellas ejerce el control de las demás, o donde el control de las personas jurídicas que lo conforman es ejercido por una misma persona natural o un mismo conjunto de personas naturales. Se considera control la capacidad de dirigir la administración de la persona jurídica.
Se presume la existencia de control en los siguientes casos:
a) Cuando a través de la propiedad directa o indirecta de acciones, contratos de usufructo, prenda, fideicomiso o similares, o acuerdos con otros accionistas, se puede ejercer más de la mitad de los derechos de voto en la junta general de accionistas de una persona jurídica salvo que en la misma persona jurídica un tercero se encuentre en la situación prevista en el inciso siguiente.
b) Cuando sin contar con más de la mitad de los derechos de voto en la Junta General de Accionistas de una persona jurídica, se puede designar o remover a la mayoría de los miembros del Directorio.

grupo económico al que pertenece la persona jurídica.

- Cuando la persona natural es Director, Gerente o Asesor de alguna de las personas jurídicas del grupo económico al que pertenece la persona jurídica.

- Cuando la persona natural pertenece al conjunto de personas que ejercen el control del grupo económico al que pertenece la persona jurídica.

En un grupo económico internacional, la principal preocupación es que el impuesto final que grava los beneficios que aparecen en sus estados financieros consolidados, sea el menor posible, sin que exceda en ningún caso el que hubieran soportado si todas sus actividades hubiesen estado gravadas en su país de origen.

Brevemente se señalan algunas de las modalidades de elusión y evasión internacional de los grupos económicos, que hacen necesaria la aplicación de los precios de transferencia.

a) Operaciones entre los sujetos del grupo.- Los sujetos del grupo facturan operaciones ficticias o a valores anormales (sobrevaluadas o subvaluadas) que no se producirían bajo condiciones de mercado usuales.

b) Acogimiento a beneficios tributarios o regímenes más beneficiosos en la determinación de tributos.- Los sujetos se acogen a beneficios tributarios (exoneraciones) otorgados a sujetos constituidos o que realizan operaciones en zonas de tratamiento especial, a fin de reducir el pago de sus tributos de manera internacional.

c) Deducciones de operaciones con sujetos vinculados del exterior.- Un grupo puede ubicar a una de sus empresas en una zona de tributación más favorable y de fiscalización más flexible (usualmente en un "paraíso tributario"[12]). Así pues, podrá darse el caso que la matriz del grupo cobre a las empresas ubicadas en las referidas zonas, conceptos tales como regalías o intereses, detrayendo en calidad de gastos pagos que constituyen una remisión de utilidades.

d) Insolvencia de uno de los sujetos del grupo.- Estos grupos utilizan la personalidad jurídica de una sociedad o alguna otra forma empresarial como un "cascarón" (sociedad instrumental) o una pantalla (empresas unipersonales de testaferros), es decir, un sujeto que asume deudas, entre ellas, la tributaria.

OPERACIONES SUJETAS AL PRECIO DE TRANSFERENCIA

Las operaciones susceptibles de ser verificadas a través del procedimiento para la fijación de los precios de transferencia en las transacciones llevadas a cabo entre sujetos vinculados son:

1. La enajenación, uso y goce de bienes.

2. La prestación de servicios.

3. Explotación o transmisión de la propiedad de intangibles.

4. Préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente.

En la enajenación, uso y goce de bienes entre sujetos vinculados, se aplican los precios de transferencia cuando la renta o el precio sea distinto al que se hubiere cobrado, por el uso, goce o enajenación de bienes, idénticos o similares, durante el período de uso o goce o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses entre sí y bajo condiciones idénticas o similares.

En la prestación de servicios entre sujetos vinculados, se podrá aplicar los precios de transferencia cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses entre sí y bajo condiciones similares.

En el caso que se conceda la explotación o se trasmita la propiedad de un intangible entre sujetos vinculados, el precio de transferencia y sus lineamientos se tomarán en cuenta cuando la suma total de pagos o de regalías cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recí-

[12] Se debe distinguir dentro del concepto de paraíso tributario, entre aquellos países que no controlan la generación de ingresos y otros que si bien la controlan, dan seguimiento al cumplimiento del pago de impuestos bajo una tasa minimizada y prácticamente simbólica, en comparación con las tasas impositivas vigentes en otros sistemas fiscales. Los países que se encuentran en este supuesto, en términos genéricos, se denominan "laxos".

procos, sean distintos a los que se habrían obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

En cuanto a los préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, éstos se deben relacionar entre sujetos vinculados, si se desprende un posible interés en los negocios del otro o bien existan intereses comunes entre ambos, o cuando un tercero tenga interés en el negocio o bienes de aquéllos.

En el caso de los préstamos, se debe tomar en cuenta el monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que se impone en el lugar de residencia del acreedor o del deudor, entre otros.

En cuanto a los descuentos, cuando estos sean superiores a lo normal en el mercado, es presumible que se esté ante el evento del precio de transferencia, a menos que se demuestre que los bienes han sufrido un demérito, que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de enajenar en esas condiciones y finalmente cuando se pruebe que el enajenante se afecta sensiblemente y que de no llevarse a cabo la operación se verá en serias dificultades de liquidez.

El precio de transferencia en las operaciones señaladas, se conforma a través de la imputación de ingresos a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo o reducir el pago de tributos, los cuales recaerían sobre el sujeto que realiza el gasto en provecho de un tercero (es decir, en provecho del primer sujeto vinculado económicamente a éste) que obviamente soporta una carga tributaria mucho menor.

CONFIGURACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

La Administración Tributaria, para contar con los elementos que le permitan modificar la utilidad o pérdida tributaria que se genere entre sujetos vinculados, deberá llevar a cabo un análisis sobre el comportamiento que en el mercado nacional o internacional las operaciones han reflejado ante un tercero no vinculado.

La Administración Tributaria debe conocer el comportamiento comercial con el que se opera en el caso de enajenación de bienes, prestación de servicios, transmisión o explotación de intangibles, así como en el caso de préstamos y descuentos.

Los supuestos más importantes que se utilizan para tener una referencia del comportamiento comercial, son aquellos orientados a determinar el parámetro adecuado en los precios corrientes, tanto en el mercado interior, como exterior. El costo es otro importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia.

En la determinación de estos precios, tanto por parte de la Administración Tributaria como del sujeto vinculado, intervienen principalmente especialistas de tres diferentes disciplinas: los abogados, los contadores y los economistas.

a) El abogado deberá cuidar que los actos de la Administración Tributaria se apeguen a la legalidad, deberá observar que las pruebas que se aporten en el proceso cumplan con las características de imparcialidad; esto es, que no sean tendenciosas y que reflejen con precisión el acto para el cual se exhiben.

   El abogado no deberá permitir que el análisis comparativo se limite, ya que éste deberá observar la gama más amplia de las operaciones que lleve a cabo el contribuyente. La participación del abogado se presenta en el análisis, argumentación y defensa en el caso de sujetos vinculados. El estudio corporativo y el comportamiento universal del grupo de empresas desde el punto de vista jurídico es indispensable.

b) El contador es responsable de configurar los costos de la operación, debiendo tomar en cuenta los datos económicos que para estos efectos le debe proporcionar quien esté a cargo de este análisis.

   La certificación que emita el contador, es prueba plena en caso de conflicto, la misma que deberá valorar y aportar quien lleve a cabo la defensa de los intereses del contribuyente.

c) El análisis económico es parte fundamental en la configuración del precio de transferencia y se deberá tomar en cuenta la característica social, política y económica.

Otro importante elemento a considerar es la inflación que impera en las zonas donde se generan las operaciones y su impacto en las condiciones que se reflejan en los estados financieros del contribuyente.

El precio de transferencia será el que resulte del análisis y de la valoración de las pruebas que se instrumentarán a través de la participación de expertos contables y económicos.

La configuración del precio de transferencia, además de modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, provocará un ajuste impositivo en el sujeto vinculado a la operación por la que se determina este precio, ya que bajo el principio de simetría fiscal, se tendrá el derecho de ajustar los valores resultantes de la aplicación de los lineamientos establecidos por los precios de transferencia.

PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

El procedimiento de configuración del precio de transferencia, tiene como propósito asegurar que los sujetos reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones atribuibles tanto en las transacciones vinculadas como en las no vinculadas, y prevenir la abstención del pago del impuesto sobre la renta. El contribuyente que lleva a cabo operaciones vinculadas debe ser tratado físicamente igual que aquel que efectúa actos no vinculados.

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la de igualdad.

La igualdad se obtiene a través de aplicar diversos métodos al tipo de operación que se celebre. Una operación vinculada cumple con la norma de igualdad si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido si los contribuyentes no vinculados hubiesen celebrado la misma operación bajo las mismas circunstancias. La evaluación para determinar si una transacción vinculada produce un resultado de igualdad, se efectúa sobre la base del método seleccionado y bajo la regla del mejor de otras.

El resultado de igualdad en una transacción entre sujetos vinculados debe determinarse de acuerdo con los hechos y las circunstancias que proporcionen una solución confiable.

No hay una estricta prioridad de métodos y ningún método se considerará como más confiable que otros. Simplemente, si se demuestra que otro método produce un resultado más confiable, debe usarse ese otro método. Si dos o más aplicaciones de un solo método producen resultados distintos, el resultado de igualdad debe determinarse según la aplicación que, de acuerdo con los hechos y las circunstancias, proporcione la medida más confiable para un resultado de igualdad.

Los datos basados en los resultados de transacciones entre sujetos no vinculados proporcionan elementos objetivos para determinar si los resultados de una transacción entre sujetos vinculados está bajo el "Principio de Igualdad".

Para determinar cuál de los métodos ofrece la medida más confiable para un resultado de igualdad, los dos factores principales que deben tomarse en cuenta son el grado de similitud entre la transacción vinculada y no vinculada y, como segundo factor, la calidad de los datos y suposiciones empleados en el análisis. Bajo ciertas circunstancias, también puede resultar pertinente considerar si los resultados de un análisis son congruentes con los obtenidos de otro método.

MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El Principio de Igualdad lo debemos entender como el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, que al repetirse forman un patrón de conducta, y que, a su vez, al apartarse de este patrón, provocan una diferencia que genera un beneficio o sacrificio para uno de los sujetos contratantes.

Las Administraciones Tributarias, no obstante esta diversidad de comportamientos contractuales entre sujetos vinculados, deben configurar un catálogo que agrupe los comportamientos transaccionales, dando como resultado conductas básicas y de las que se puedan obtener patrones. Cada patrón de conducta genera actos y hechos que en términos generales hacen referencia a la transferencia específica de bienes y servicios.

Como patrón de conducta debemos entender la forma cómo ante determinados actos o hechos los sujetos vinculados reaccionan o actúan.

Los precios de transferencia se determinan en operaciones en las que además de obtenerse un beneficio económico, se genera una ventaja tributaria entre sujetos vinculados. Sin embargo, para cuantificar estos precios de transferencia se debe recurrir, a su vez, a los métodos que dan las bases para dicha cuantificación.

Estos métodos son los siguientes:

a) Método de Precio Comparable no Controlado: En este caso se establece una comparación entre el precio de una determinada transacción entre su-

jetos no vinculados entre sí con el precio fijado en transacciones entre sujetos vinculados.

b) Método de Precio de Reventa: Parte de observar el precio de determinada transacción entre sujetos vinculados, con el precio de reventa a un sujeto independiente.

c) Método del Costo Incrementado: En este caso se parte del análisis de los costos en que incurre el proveedor de bienes o servicios en una transacción entre sujetos vinculados, con los bienes que se transfieren o servicios que se prestan a un comprador vinculado.

d) Método de Distribución de Utilidades: Cuando las transacciones comerciales se encuentran vinculadas entre sí, no se pueden valorar por separado. En circunstancias similares, los sujetos independientes pueden decidir establecer alguna forma de asociación y acordar una forma de reparto de utilidades.

   Es así que este método busca eliminar de la distribución de utilidades, la influencia de las condiciones especiales establecidas o impuestas entre sujetos vinculados. De esta manera, se determina dicho reparto en función al comportamiento desarrollado entre sujetos no vinculados en sus transacciones comerciales que han hecho posible la obtención de utilidades.

e) Método Transaccional del Margen Neto: En este caso se determina el margen de beneficio neto que en relación con una base adecuada (costos, ventas, activos, etc.) obtiene un contribuyente en transacciones con sujetos vinculados.

El margen neto obtenido por el contribuyente en una transacción entre sujetos vinculados, deberá ser establecido con referencia al margen neto que ese mismo contribuyente obtiene en transacciones con sujetos independientes entre sí.

CONCLUSIONES

Los precios de transferencia permiten un control más efectivo por parte de las Administraciones Tributarias de las transacciones comerciales efectuadas entre sujetos vinculados ubicados en jurisdicciones distintas.

Para la fijación de precios de transferencia en el Perú se hace de urgente necesidad una reforma del concepto de valor de mercado contenido en la Ley del Impuesto a la Renta que recoja los lineamientos establecidos por los precios de transferencia para las transacciones comerciales de carácter internacional.

De este modo no sólo se contará con una regulación destinada a aplicar la regla de valor de mercado sobre las transferencias de bienes, sino que además será posible establecer la correcta fijación de precios de transferencia en la prestación de servicios, explotación o transmisión de la propiedad de intangibles, así como en préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente.

Asimismo, se requiere la celebración de convenios de intercambio de información fiscal y de convenios para evitar la doble imposición que permitan a los inversionistas nacionales y extranjeros establecer márgenes de ganancia en un marco de transparencia y reglas claras que incentiven la realización de transacciones comerciales bajo decisiones influenciadas por las fuerzas del mercado.

En efecto, en tanto exista una adecuada coordinación entre las jurisdicciones tributarias, el ajuste impositivo que resulte de la fijación de precios de transferencia en las transacciones comerciales entre sujetos vinculados, no determinará perjuicio alguno tanto para efectos recaudatorios como para la actividad comercial que efectúen los sujetos vinculados.

"HUAYPETHUE: ¿INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA O DELITO PENAL?" ACERCAMIENTO A LA REALIDAD PENAL TRIBUTARIA

Roger Yon Ruesta*

Muchas veces se suele confundir una infracción tributaria con un delito penal, llegándose inclusive a sancionar una conducta en ambos ámbitos, con lo cual se contraviene el llamado principio del ne bis ibidem.

El autor del presente artículo nos narra el caso de unos mineros de nuestra selva que incurrieron en una infracción tributaria al no pagar el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, de acuerdo al autor, dicho caso debió ser resuelto por los jueces penales, dado que la norma tributaria no responde a nuestra realidad, sino que ha sido incorporada a nuestro ordenamiento sin haber hecho un previo análisis de la norma importada.

"Pero los jueces son los señores del derecho en el mismo sentido que lo era el legislador en el pasado siglo. Son más exactamente los garantes de la complejidad estructural del derecho en el Estado constitucional, es decir los garantes de la necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derechos y justicia."[1]

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo versa sobre el problema para establecer criterios diferenciadores entre la infracción tributaria y el delito penal. En esta ocasión, trataremos de manera concreta, el caso de Huaypethue - Madre de Dios - y cómo la norma administrativa y la penal resultan insuficientes para establecer mecanismos de control social efectivos en aquella realidad.

La importancia de que la administración tributaria actúe respetando las garantías fundamentales, no sólo radica en establecer límites formales a la actuación del Derecho Administrativo Sancionador, lo más importante de un actuar garantista lo constituye el hecho que el ciudadano común y corriente encuentre significado a dicha actuación, la misma que, para el caso tributario, se expresaría en la manifestación concreta de participación del Estado en el desarrollo de mejores medios y nuevos servicios a disposición de aquél.

De otro lado, somos espectadores de los cambios legislativos en materia penal tributaria. La receta aplicada es la misma a las destinadas para otros conflictos sociales (violación, robo, etc.): aumento de las penas y tipificación de nuevas figuras delictivas. Sin embargo, para los delitos tributarios se ha implementado, en diferentes oportunidades (y con

* Abogado. Profesor de Derecho Penal de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad de Lima.

1 ZAGREBELSKY, Gustavo. "El Derecho Dúctil, Ley, Derechos, Justicia". 2da edición. Madrid. Trotta.1997. p. 153.

distintas características), la figura del *pentito* (el arrepentido), con resultados no precisamente satisfactorios, a diferencia de los obtenidos en materia antisubversiva.

II. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

El Estado tiene la facultad de crear tributos unilateralmente, a lo que se le conoce como Potestad Tributaria, la cual no es más que el poder coactivo ejercido por el Estado sobre los ciudadanos, para que éstos entreguen una porción de sus rentas o patrimonios con el fin de cubrir las necesidades públicas.

Héctor Villegas define esta facultad como "la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención"[2]

Como todo poder del Estado, esta potestad no es absoluta, sino que presenta determinados límites, los cuales se encuentran enumerados en nuestra Carta Magna de 1993 que, en su artículo 74, segundo párrafo, afirma:

".... El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio."

El mencionado artículo no hace más que enumerar algunos de los principios del Derecho Tributario reconocidos internacionalmente (decimos "algunos" principios debido a que el legislador de 1993 redujo a tres la relación de Principios Constitucionales Tributarios enumerados en el artículo 139 de la Carta Magna de 1979), que forman parte de lo que se suele llamar "Derecho Constitucional Tributario", lo cual, a su vez, debe ser entendido como el conjunto de límites a la actuación de la Administración Tributaria.

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

a. El Respeto de los Derechos Fundamentales: Como es de público conocimiento, ningún poder del Estado es ilimitado ya que la eficacia de la actividad estatal no puede darse a costa de las garantías personales; de allí que el primer y principal límite que debe observar la potestad punitiva del Estado serán los derechos fundamentales de la persona humana. Éstos, aunque no hubieran gozado de una mención expresa en un determinado artículo, se tendrán por supuestos, pues los derechos fundamentales dan el marco de interpretación del texto constitucional, a partir de lo afirmado por el artículo 1 de la Constitución:

"La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad"

Al colocarse a la persona humana como fin supremo de la sociedad, se entiende la importancia de sus derechos fundamentales (y a sus mecanismos de protección), formalmente reconocidos en la Constitución Política del Estado.

El artículo 74 de la Constitución menciona tres "Principios Tributarios" como son: Reserva de Ley, Igualdad y No Confiscatoriedad.

b. Reserva de Ley: "Consiste en que los aspectos esenciales de los tributos que el estado impone a las personas deben ser aprobados por norma con rango de ley"[3] . Ello quiere decir que la Reserva de Ley incluirá no sólo la creación del tributo sino la determinación de sus elementos esenciales, los cuales bajo ningún supuesto pueden ser dejados en manos de la potestad reglamentaria.

El doctor Armando Zolezzi ha afirmado que este principio será correctamente entendido sólo en la medida en que el Poder o Potestad Tributaria esté centralizada en el Poder Legislativo, "no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso"[4] .

Se puede hablar de dos clases de Reserva Legal: la Reserva Absoluta y la Relativa. La primera obliga al legislador a regular directamente la totalidad de la materia, quedando fuera de su alcance únicamente aquellas disposiciones necesarias para ejecutar la ley. La segunda permitirá, en cambio, que parte de la regulación se haga vía reglamento, siempre y cuando la ley previamente haya establecido las normas básicas y los criterios y/o

[2] VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Buenos Aires: Depalma. 6ta. Edición. 1997, p. 186.
[3] BERNALES BALLESTEROS, Enrique. "La Constitución de 1993. Análisis Comparado". Lima: ICS, 1997. 3ra. Edición. p. 389.
[4] ZOLEZZI MOLLER, Armando. "El Régimen Tributario en la Nueva Constitución". En: La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios. Tomo II. Comisión Andina de Juristas. Serie Lecturas sobre Temas Constitucionales. número 11. Lima, 1995.

lineamientos a los que deberán estar sujetos aquellos reglamentos.[5]

En ninguno de los supuestos se incluye posibilidad alguna de que la ley tan sólo delegue a las normas reglamentarias, pues ello sería desnaturalizar el principio de reserva de ley.

Es precisamente dentro de este espectro de reserva de ley que se sitúa a las infracciones y sanciones pues, de un lado el legislador tributario afirma que éstas serán definidas sólo mediante ley o, en su defecto, mediante decreto legislativo; de otro lado, faculta su aplicación mediante Decreto Supremo, al afirmar que la comisión de infracciones será sancionada de acuerdo a tablas que son aprobadas mediante éste.

c. No Confiscatoriedad: Manuel Andreozzi ha sostenido que, para que el tributo sea considerado constitucional, siendo una manifestación de soberanía, no debe implicar "un despojo"; es decir, debe respetar el derecho de propiedad.[6]

El concepto de propiedad es concebido por el ordenamiento capitalista como trascendental, pues, como se sabe, es un derecho reconocido como fundamental, y alrededor de este derecho (como contenido) se encuentran, de un lado, la inviolabilidad de la propiedad privada y, del otro, su libre uso y disposición. Por ende, si nadie tiene derecho a violar la propiedad privada ni a usar y/o disponer de la ajena, tampoco puede hacerlo la Administración Tributaria, lo que en su caso equivaldría a no obstruir su uso y/o disposición.

d. Igualdad: Se refiere a que la aplicación de los tributos se realizará de igual forma a aquéllos que gocen de condiciones similares frente al derecho y, en particular, frente al tributo.

Este principio se encuentra íntimamente vinculado al concepto de capacidad contributiva (considerada en otras legislaciones –como la argentina- un principio o límite más a la administración tributaria), que "supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto"[7].

Así, el principio de igualdad encontrará una materialización cuando se determine el tributo, para cada caso, en relación con la capacidad contributiva del agente; en otras palabras, se basa en la aplicación del mismo esquema de tributación a individuos con igual capacidad contributiva.

Sin embargo, es de precisarse que (siguiendo a García Belsunce) "igualdad" no alude a una igualdad matemática que supondría un *quantum* similar para cada habitante, sino más bien alude a la igualdad de tratamiento frente a situaciones y circunstancias iguales. Ello supone que si se está frente a situaciones o circunstancias desiguales, se darán tratamientos desiguales. Por ende, el problema se presentará al momento de tener que determinar "cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales", serán razonables para justificar un tratamiento desigual frente a la ley tributaria.[8]

En nuestro ordenamiento el principio de igualdad no encuentra su fuente principal en el artículo 74 de la Constitución. Creemos que este artículo responde a un alcance expreso que se le ha querido dar al principio de igualdad, que encuentra reconocimiento en el Artículo 2-2 como uno de los principales principios de nuestra Carta Magna. Así:

"Toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie puede ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole".

Esto, aunado a lo afirmado por García Belsunce, otorga claridad al referido principio, pues creemos que la igualdad, como parte del Artículo 74 de nuestra Carta Magna, de ninguna manera se restringe a lo meramente económico por dos razones:

- Primero, se afirma que la igualdad se dará en función de la capacidad contributiva, la cual no debe ser asumida como un concepto limitado, sino más bien, como lo propone el mencionado autor, considerando "situaciones o circunstancias iguales". Ello rebasa lo meramente económico pues deben considerarse, además, los diversos aspectos del *modus vivendi* de cada individuo,

[5] LAGUNA CABALLERO, Javier. "La Inconstitucionalidad de la Multas Tributarias". En: Análisis Tributario. Lima, Julio 1998, p. 12-13.
[6] ANDREOZZI, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Buenos Aires, 1951.
[7] SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho". t.3. p.190.
[8] GARCIA BELSUNCE. "Temas de Derecho Tributario". Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, p.89.

siempre y cuando éstos se refieran a causas completamente objetivas (como lo pueden ser el lugar de residencia de dos sujetos A y B: A vive en el distrito de Miraflores, situado en plena capital, y B en Huaypethue, región que ni siquiera cuenta con servicios primarios).

- Segundo, aunque no se esté de acuerdo con el concepto amplio propuesto, debe atenderse al contenido de nuestra Norma Suprema, la cual, al señalar al principio de igualdad en su Artículo 2 como un derecho fundamental de la persona, muestra que el artículo 74 da un mayor énfasis económico al principio de igualdad, pero de ninguna manera restringe a ello (lo económico) su ámbito de aplicación. Sólo necesitamos revisar el texto del artículo 2 para, de inmediato, darnos cuenta que son numerosas y variadas las aristas que determinan su alcance; siendo pertinente considerar, la "condición económica o de cualquier otra índole" (como lo pueden ser las diferentes condiciones de vida entre una ciudad y un pueblo recóndito del interior).

Luego de haber realizado una breve reseña de algunos principios tributarios y su intervención como límites a la actuación de la administración, pasaremos a analizar si es que éstos llegan a materializarse en la realidad o si, por el contrario, constituye mera teoría; teoría que sufre de más de un problema para integrarse a la realidad nacional.

III. LEY Y REALIDAD

La conjunción de la realidad y el derecho es esencial para la dación de normas. Uno de los problemas por el que nuestro país ha venido atravesando, ha sido la dación de normas en función a los éxitos y fracasos de diversas tendencias a nivel mundial, sin tomar en cuenta nuestra realidad nacional, la cual en la mayoría de casos no coincide con la de los países desarrollados, de los cuales nos llegan las mencionadas tendencias, las mismas que incorporamos al ordenamiento nacional sin adoptar la debida postura crítica.

Cada uno de los problemas que afronta un país debe ser tomado en cuenta al momento de la dación de leyes pues, por lo general, éstas serán de aplicación dentro del ámbito nacional y no sólo provincial o distrital. Ello no quiere decir que no podamos echar mano de mecanismos y/o sistemas de avanzada con el afán de mejorar la legislación en nuestro país; sin embargo, el legislador nacional debe ser consciente de las diferencias existentes al interior del Perú, debiendo, en muchos casos, generar e incentivar formas diversas de cumplimiento, de modo que no suceda que, para no incurrir en infracción, los ciudadanos se vean obligados a realizar acciones que impliquen esfuerzos que vayan más allá de sus posibilidades "naturales".

Se afirma ello debido a que la realidad en la capital del Perú no necesariamente es la de todas y cada una de las provincias y/o departamentos que constituyen nuestro país; por el contrario, somos parte de un país que goza no sólo de patrones culturales distintos sino de condiciones de vida por demás disímiles.

Como sectores sociales en los que el Estado ha tenido menor presencia se pueden citar, de un lado, a las minorías y sus respectivos derechos reconocidos, con la finalidad que no pervivan siendo víctimas del desarraigo, mientras que, de otro lado, podríamos ubicar a las diversas regiones menos beneficiadas con la política del centralismo.

El primer caso no será materia de nuestro análisis pues es terreno de los sociólogos y son ellos los llamados a analizar el mencionado tema; el segundo caso, en cambio, será el objeto de nuestro trabajo, pues se quiere demostrar cómo algunas normas encuentran dificultades para ser aplicadas a las diferentes realidades y/o condiciones de vida dentro de nuestro país y que, de acuerdo a cómo estén dados los diversos mecanismos legales, muchas personas incurrirán en infracciones administrativas (en este caso tributarias) tan sólo por mero desconocimiento de cómo "acercarse" a la ley.

SOBRE LA EXTRACIÓN DE ORO

En nuestro país existen diversas actividades comerciales, una de las cuales es la extracción de minerales. Sin embargo, la explotación de una mina no es la única manera de extraer oro ya que existe otra forma de hacerlo, siendo la fuente no las minas, sino los lavaderos situados al interior de los departamentos de Madre de Dios, Puno o Cusco. Pero, ¿cómo es que puede ocurrir esto? Esto se debe a que dentro de nuestro país se encuentra la Cordillera Oriental, la cual constituye la fuente primaria de oro detrítico, concentrado tanto en los depósitos de piedemonte como en el área de Quincemil o la Llanura de Madre de Dios (también podemos incluir a las zonas de Masuco Colorado, Laberinto y Astillero).

La extracción de oro a la que hacemos referencia comprende diversas fases:

1. Remoción de la Sobrecarga.
2. Remoción de la Grava.
3. Clasificación Granulométrica del oro y clastos.
4. Concentración Mecánica de las Arenas Pesadas (Magnetita, Hematita e Ilmenita) y en especial oro.
5. Amalgamación.
6. Refogado.[9]

Así también, su extracción puede realizarse de diversas formas:

1. Artesanal: Realizadas por equipos de cinco personas en promedio, las cuales utilizan palas, picos, carretillas, canaletas/tolva y motobombas.

2. Mecanizada: Realizada con el uso de equipos de movimiento de tierras como los tractores, los cuales realizarán labores de limpieza, desbroce y preparación del material, el cual será transportado con la ayuda de un cargador frontal hasta la tolva de concentración gravimétrica. Este es el método utilizado en la zona de Huaypethue ya que ésta presenta grandes terrazas que pueden llegar a tener hasta 20 metros de espesor.

3. Mecanizada Flotante: Realizada por equipos flotantes llamados DRAGAS los cuales requieren de todo un sistema de navegación (ya sea metálico o de flotadores neumáticos), planta de tratamiento gravimétrico e instalaciones adicionales que pueden ser compresoras, amalgamadoras y retortas. [10]

La explotación de oro puede darse en terrazas o en las márgenes de los ríos. En el primer caso se realiza con la ayuda de tractores-cargadores frontales y, en el segundo, se realiza con la ayuda de dragas flotantes (éstas se pueden apreciar al interior de los ríos como en el Madre de Dios).

EL CASO DE HUAYPETHUE

Son numerosas las zonas en las cuales se realiza este tipo de explotación, sin embargo, para efectos de nuestro análisis, nos centraremos en la zona de Huaypethue, la cual se encuentra en el departamento de Madre de Dios. Huaypethue, ubicada a 425 m.s.n.m., concentra la mayor parte de la explotación aurífera mecanizada, siendo esta extracción realizada, en su mayoría, por informales que se encuentran distribuidos en las quebradas del Río Huaypethue y en sus respectivos afluentes.

Según el Boletín número 81 de INGEMMET, la Encuesta Minera realizada en Madre de Dios calculó 245 cargadores frontales en la zona; sin embargo, se calculaban más de 500. Estas cifras corresponden a estudios y estadísticas de los años 1995 y 1996. En la actualidad se calcula una mayor presencia de estos cargadores frontales, los cuales sirven para la extracción del oro de los lavaderos, siendo el volumen que se extrae más de 450 m^3 por día, y estimándose que la producción puede alcanzar los 1000 kg, incluso, los 1500 kg. de oro por mes. [11]

El producto final de esta actividad será la obtención de "oro en charpas", o también llamado "oro refogado"; siendo precisamente el oro en este estado el que será materia de comercialización por parte de las diversas empresas que trabajan con acopiadores y/o proveedores, que a su vez serán proveedores de otras empresas de mayor peso en el mercado. Se forma así una interminable cadena. Y como ésta, existen muchas otras cadenas en el mercado del oro.

La actividad de extracción de oro (a la que hemos venido refiriéndonos), es el inicio de la gran cadena de comercialización de oro en nuestro país, cadena de comercialización que en la actualidad es materia de investigación por parte de la Administración Tributaria por la supuesta existencia de organizaciones criminales, creadas para evadir impuestos.

Lo que viene investigando la Administración Fiscal es el supuesto aprovechamiento, por parte de estos compradores, de proveedores informales, al hacer efectivos créditos fiscales provenientes de operaciones de compra – venta inexistentes.

Pero, ¿cómo puede darse esto? Para poder enfrentar este problema, debemos primero recordar cuál es la naturaleza del Impuesto General a las Ventas (I.G.V.)

HUAYPETHUE Y EL PAGO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

El I.G.V. es un impuesto que grava las ventas. Por tratarse de un impuesto indirecto, el contribuyente *de Iure* no coincidirá con el *de facto*; es decir, el vendedor que se encuentra obligado a pagar dicho impuesto a la Administración Tributaria ha trasladado hacia los compradores el pago del respectivo tributo, adquiriendo el vendedor la calidad de agente retenedor.

[9] BOLETIN número 81. Serie A: Carta Geológica Nacional. Lima: INGEMMET. Noviembre, 1996, p.107
[10] Ibid. p.108.
[11] Ibid. p. 99.

Es de destacar que el comprador tendrá derecho a crédito fiscal por todas las operaciones realizadas siempre y cuando cuente con el comprobante de pago respectivo, el mismo que podrá ser una liquidación de compra o una factura.

Se debe indicar que las Liquidaciones de Compra se utilizan debido a la carencia de R.U.C. por parte del vendedor. En tal sentido, el comprador se ve obligado a emitir una liquidación de compra en donde conste el monto del impuesto que éste asumirá.

Distinto a esto último es el procedimiento cuando se trata de facturas. En éstas se debe expresar el monto que por concepto de I.G.V. el comprador entregará al vendedor para que, en su calidad de agente retenedor, pague a la Administración Tributaria en la debida oportunidad. En estos casos, si los agentes retenedores no cumplen con pagar los montos obtenidos por concepto de I.G.V., equivaldría ante la Administración Tributaria, a la inexistencia de la operación. La Administración Tributaria tomará conocimiento de dicho incumplimiento cuando aquéllos que compraron a los mineros deseen hacer efectivos sus respectivos créditos fiscales, y se obtenga como resultado la solicitud de un crédito fiscal proveniente de un impuesto no pagado.

No debe olvidarse que la cadena de comercialización comienza con la extracción y la primera venta. Luego, si el trabajador minero no puede acreditar un domicilio o el trabajo en un sector determinado, o que se dedica a esa actividad, la extracción del mineral y la operación de venta serán consideradas por la Administración Tributaria, como no acontecidas y, por lo tanto configurativas del ilícito fiscal.

Resulta pertinente indicar que a partir del 12 de abril de 1999 entró en vigencia el Decreto Supremo 053-99-EF que modificó al Decreto Legislativo 821, "Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo", incluyendo al oro para uso no monetario en polvo y en bruto, dentro de las operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, debemos resaltar que el artículo 6 del Decreto Legislativo 821 establece la facultad de modificar la lista de bienes y servicios que se encuentran exonerados del Impuesto General a las Ventas mediante Decreto Supremo. Sin embargo, el citado artículo establece tal facultad en contraposición a lo estipulado por el artículo 74 de la Constitución Política de 1993:

"Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo...".

En tal sentido, se debe indicar que el citado artículo 6 del Decreto Legislativo 821, deviene en inconstitucional, toda vez que está dejando abierta la posibilidad de crear tributos y/o exoneraciones mediante Decretos Supremos.

En lo que respecta al problema de Huaypethue, tomando en consideración la exoneración a que se hace referencia en los párrafos precedentes, debemos precisar que no es posible dejar de lado el tema del pago de I.G.V. toda vez que dicho problema se originó con anterioridad a la vigencia de tal norma, y además constituye un caso que, por el número de denunciados, requerirá de largos procesos para dilucidar la responsabilidad penal con las consecuencias negativas que esto conlleva.

LA REALIDAD DEL MINERO EN HUAYPETHUE

Los mineros, quienes son los que realizan la extracción del mineral y su respectiva conversión en charpas, saben que el oro peruano es muy cotizado tanto en el país como en el extranjero.

En Huaypethue las viviendas no abundan; hay apenas un par de hileras de casas las cuales constituyen básicamente locales comerciales de compra – venta de oro, ya que los mineros viven en campamentos movibles (cambian de lugar según el mejor lugar para la extracción del mineral). Es fácil deducir, entonces, que Huaypethue no cuenta siquiera con los servicios esenciales a los que estamos acostumbrados, siendo nula la presencia del Estado.

La razón del cobro de tributos es cubrir el gasto público que tiene como contracara las necesidades públicas. Así lo entendemos, y es por ello que vemos y concebimos al pago de tributos como esencial para el Estado; sin embargo, en una realidad en la cual no se ve la más mínima presencia del Estado ¿cómo se puede exigir que se realice el pago de tributos de los que no se verá nada a cambio ni directa ni indirectamente? Sin duda, al incumplirse la obligación tributaria se genera un gran perjuicio al Estado pues disminuyen las posibilidades de ver cubiertas mayores necesidades públicas pero, ¿cómo se puede exigir que aquéllas personas tengan la misma visión sobre lo nocivo del incumplimiento de la obligación tributaria?

Ellos saben de la existencia del Impuesto, pero también saben que habitan en "tierra de nadie". La

capital, y todos "sus avances" y comodidades están muy lejos de ellos. Parte de esta alejada realidad citadina la constituye SUNAT, órgano estatal del que sólo perciben sus terribles sanciones, por lo que tratarán de no mantener mayores vínculos con esta institución; es más, la infracción fiscal no la relacionan con "la cárcel" pues no les parece "algo tan grave" no declarar sus impuestos. El trabajador minero no maneja nuevos soles, muchas veces paga con oro en charpas para transportarse o comprar comestibles. La SUNAT viene cuestionando la compra - venta de oro porque el transportista o la vendedora de comestibles no se dedican a la extracción del oro y, al no hacerlo, no llevan cuenta alguna de sus operaciones, hecho por el que la Administración presume la inexistencia de las mismas.

Es lógico pensar, entonces, que un mayor acercamiento del Estado a esa realidad sería productivo en tanto se buscaría e incrementaría una real conscientización de las leyes (en este caso penales – tributarias) por parte de aquellos ciudadanos; al mimso tiempo, se establecería mayor control y eficiencia en la recaudación de tributos (al estar SUNAT más cerca). Luego de todo esto, recién, se podría pensar en la aplicación de sanciones contra quienes dejaron de pagar el impuesto.

IV. INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO TRIBUTARIO

Sobre la naturaleza de la relación entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario se ha desarrollado, hasta nuestros días, una larga e interminable discusión. Se han expuesto las más diversas posturas, y aunque mucho de lo que se ha dicho resulta discutible, todos coinciden en que al analizar el tema de delitos tributarios encontraremos una clara violación al principio de *Ne bis in Idem* (procesal y material), pues se procesa y sanciona en ambas sedes: tributaria y penal.

Esto se debe a que en la práctica la Administración no se ha esforzado en diferenciar el ilícito administrativo y el delito tributario (especialmente en lo referido a la obligación de declarar el impuesto). Esta situación nos enfrenta a un serio problema, pues al no tener aquellos límites claros, resulta imposible puntualizar la actuación de la Administración Tributaria para tomar distancia de la del Juez Penal, y el momento en que ésta debiera abstenerse para dar paso a la actuación de la judicatura que tiene, en forma exclusiva, la potestad de aplicar las respectivas sanciones penales.

En el caso de HUAYPETHUE, la administración presume la comisión del ilícito porque no encuentra al minero en el lugar que éste señaló como domicilio para la obtención del R.U.C. (recuérdese que se trata de campamentos transitorios) o, porque quien realizó la primera compra del mineral se dedica a la venta de comestibles o es transportista. Establecida la operación ficticia (porque no se ubicó al minero, o porque quien vendió el oro a las empresas comercializadoras no se dedica a la extracción del mineral), se ha pasado a presumir que toda la cadena de comercialización no es más que una gran organización criminal, creada para dejar de pagar impuestos.

UNA MIRADA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario regula en su interior las infracciones que se harán acreedoras de sanción administrativa. Ello no debería presentarnos problema alguno, pues la Administración Tributaria tiene derecho a establecer sanciones en virtud del *Ius Puniendi* del que goza el Estado. Sin embargo, la Administración Tributaria no sólo establece sus infracciones y las respectivas sanciones a éstas, sino que asume atribuciones establecidas por ley que resultan cuestionables de cara a lo expresado en la Constitución. Esto se puede ver claramente si revisamos el Código Tributario, el cual contiene de artículos de cuestionado contenido como el 190 o el 192 que establecen:

Artículo 190 del Código Tributario:

"... las penas por delitos tributarios se aplicarán sin prejuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar ".

Artículo 192 del Código Tributario:

(la administración tributaria está legitimada a formular denuncia penal ante el Ministerio Público) "...sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación" (refiriéndose a los hechos que podrían constituir delito).

Estos artículos muestran lo que regularmente viene realizando la Administración: una clara violación al principio de *Ne Bis In Idem*, atentando así contra el orden garantista de los derechos humanos que conforman, nada menos, la base del Estado de Derecho.

VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE *NE BIS IN IDEM*

Este principio tiene dos alcances, material y procesal. Por el primero se entiende que nadie debe ser castigado dos veces por la misma infracción, mientras que el segundo se refiere más bien a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho o procesado

por un hecho que impulsó una denuncia con dos o más imputaciones (tipo básico de defraudación tributaria y defraudación tributaria cualificada, artículo 1 y artículo 4 del Decreto Legislativo 813, por ejemplo).

El referido principio permite establecer un orden al señalar, como una de sus consecuencias, la regla de subordinación de la actuación sancionadora de la administración a la de los tribunales de justicia, de modo tal que, si esta última emite resolución condenatoria la primera debe abstenerse de actuar, salvo que se trate de diferentes bienes jurídicos afectados[12]. Este no es el caso, pues la Administración sanciona la afectación de los ingresos y egresos del Estado paralelamente a la judicatura penal. Al establecerse este orden se estaría respetando la condición de última *ratio* del Derecho Penal.

Autores como San Martín entienden que el principio *Ne Bis In Idem* emana del principio del debido proceso, entendiendo a este último como uno de naturaleza compleja. Se concibe al debido proceso no sólo dentro de la instancia jurisdiccional, sino aplicable a todo proceso o procedimiento en que se vea inmerso el ciudadano.

Lo cierto es que, al no ser mencionado expresamente en la Constitución, o por lo menos indicado su contenido (como es el caso de la constitución española, en el artículo 25.1, cuando alude al principio de legalidad), ha generado en el ámbito nacional, su no reconocimiento y, por lo tanto, su inaplicación.

El *Ne Bis In Idem* tiene una función garantista por excelencia, y su violación en nuestro país viene permitiendo que el proceso administrativo se ejecute sin reunir las garantías fijadas en los principios de defensa, culpabilidad y proporcionalidad, entre otros, amén del doble juzgamiento en sede administrativa y penal.

Por ello urge que la administración ceda paso a la justicia penal, pues, si bien esta última tampoco goza del nivel deseado, por lo menos formalmente tiene un carácter garantista que permite una mejor actuación ante la autoridad.

FORMULAS PREMIALES ¿PARA QUIÉN?

Todo lo anteriormente señalado parece mostrarnos a un Estado aplicador de una política completamente inflexible; sin embargo, ello constituye una visión parcial. Estaríamos faltando a la verdad si no mostramos la contracara (aspecto simbólico): el sistema premial, en los últimos tiempos, se ha convertido en un recurso al que el legislador echó mano en virtud de establecer eximentes o atenuación de pena por "*super* premios" para los arrepentidos. El otro lado de la moneda fue aumentar las penas para los nuevos incursos en el delito fiscal.

a. Dispositivos Premiales en los Delitos Tributarios.

En materia premial se han dado las siguientes normas:

1. Decreto Ley 25582 (27 de junio de 1992).- Esta norma dispuso la exclusión de la pena para quien, encontrándose incurso en una investigación policial o judicial, proporcione información sobre los hechos punibles en agravio del Estado. La citada norma dispuso que la información debe esclarecer o identificar al autor o autores del delito, para lo cual deberá darse en forma veraz, oportuna y significativa.

2. Decreto Legislativo 813 Ley Penal Tributaria (20 de abril de 1996).- Aquí se tipifica la Defraudación Tributaria, sus modalidades, el tipo agravado y al Delito Contable. Establece como agraviado al órgano administrador del tributo y exige al Ministerio Público, como requisito para el ejercicio de la acción penal, un pronunciamiento previo.

3. Decreto Legislativo 815 (20 de Abril de 1996) Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias Y Recompensas en Los Casos de Delito e Infracción Tributaria.- Se establece para el partícipe la posibilidad de beneficiarse con la exclusión o la reducción de la pena hasta por un máximo de dos tercios, pero siempre respetando, a nuestro criterio, que la reducción tenga por margen el mínimo legal establecido en el tipo. Para el autor sólo se establece el beneficio de la reducción, también por un máximo de dos tercios, pero previo pago del íntegro de la deuda. Los requisitos son los mismos que los establecidos en el Decreto Ley 25582: comunicación veraz, oportuna y significativa destinada a evitar el delito, esclarecerlo o propiciar la captura del autor o de los autores. Asimismo, se establecen beneficios complementarios para los partícipes: cambio de domicilio, puesto de trabajo, seguridad personal. Todo esto solventado por la SUNAT y otorgado por el órgano jurisdiccional.

[12] COBO DEL ROSAL, Manuel y Tomás VIVES ANTON. "Derecho Penal. Parte General". Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, p.84-85.

Este Decreto Legislativo estableció un régimen de recompensa para los delatores, estableciéndose un monto de hasta el 10% de lo efectivamente recuperado por la Administración Tributaria.

4. Ley 27038 (31 de diciembre de 1998).- El Artículo 61 de la Norma modificó el Artículo 189 del Código Tributario, instaurando una fórmula premial para aquéllos que regularicen su situación, antes del inicio de la investigación fiscal, o en defecto de ésta, antes de que se notifique cualquier requerimiento relacionado al tributo y al período en que se realizaron las conductas. Resulta claro que el defecto a que se refiere la norma, respecto de haberse iniciado la investigación fiscal va a ser una constante, toda vez que quien realiza la investigación es el propio órgano recaudador, con lo cual ha resultado innecesario indicarlo.

   Es de destacarse que el premio al pago efectuado por concepto de la deuda tributaria consiste en una causa personal de exclusión de pena, no solamente respecto al delito tributario sino también a comportamientos ilícitos conexos como son irregularidades contables o falsedades. Es decir, se trata de un *"super* premio".

   Para que opere el *"super* premio" al que hacemos referencia, el pago de la deuda tributaria debe efectuarse en su totalidad, esto es, el monto del tributo más los intereses devengados, la multa más los intereses que generó. De ser el caso, además, debe devolverse el beneficio obtenido con la comisión de delito (compensación, crédito fiscal, etc.).

5. Ley 27131 (4 de junio de 1999).- Establece que a partir del 5 de junio de 1999, por el ejercicio del año 1998 se considerará por concepto de multa sólo el 50% del tributo siempre y cuando el pago se haga hasta el 31 de agosto de 1999.

6. Ley 27308.-

a. Su XI Disposición Final modificó los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 813 referente a los delitos tributarios, incorporando penas de multa de hasta 1460 días-multa.

b. Su XII Disposición Final modificó el artículo 2 del Decreto Legislativo 815 con el objeto de aclarar que el partícipe beneficiario tendrá la calidad de testigo en el proceso penal.

c. Su XIII Disposición Final extendió el beneficio, contrariando lo dispuesto en el artículo 61 de la misma Ley, para aquellos arrepentidos que se encuentren procesados siempre que hayan pagado la deuda y la Fiscalía Superior aún no hubiera formulado acusación. Esta Ley fijó como término del otorgamiento del beneficio el 31 de marzo de 1999.

7. Decreto Supremo 25-99-EF (20 de Febrero de 1999) Reglamento de la Décimo Tercera Disposición Final de la Ley 27038.- Establece conceptos básicos, alcances, procedimientos, y reitera como última fecha de pago el 31 de marzo de 1999. Dispone que el beneficio debe tramitarse mediante una solicitud, disponiendo que excepcionalmente no se pague la totalidad de la deuda, sino, hasta un 70% de la misma, siempre que, respecto del saldo, exista impugnación.

8. Ley 27080 (28 de marzo de 1999).- Promulgada dos días antes del vencimiento del término del beneficio (31 de marzo), prorrogó el plazo hasta el 30 de junio, determinando que no están incluidas dentro de este régimen premial las personas a quienes el Fiscal Superior no formuló acusación hasta el 31 de diciembre de 1998.

b. Análisis Crítico

1. Resulta claro que las fórmulas premiales sustentadas en el arrepentimiento y la delación, han sido instauradas porque las instituciones encargadas de la persecución criminal, no venían cumpliendo un rol persecutorio efectivo. En concreto, recurrir a las fórmulas premiales en forma excesiva, como se ha implementado en el Perú, significa un reconocimiento a la incapacidad a estas instituciones en la lucha contra el crimen.

2. La fórmula premial de colaboración eficaz, bajo un esquema de respeto a las garantías procesales y fundamentales, puede guardar un mínimo de utilidad en el combate contra la criminalidad organizada, que sin embargo resulta inapropiado para el caso de los delitos fiscales.

3. En el análisis de la finalidad del beneficio, podrá observarse que éste no responde a un criterio preventivo general positivo (ya que no se busca – ni se puede conseguir- el ulterior arrepentimiento de determinado género de delincuentes), ni tampoco preventivo-especial, debido a que el arrepentido-colaborador no es el fin del beneficio premial, sino un medio para la desarticulación del grupo criminal al que pertenece.

4. En tanto que la figura del arrepentido puede vulnerar el principio de terciedad del juez penal al verse influenciado de sobremanera por la declaración del arrepentido, las fórmulas premiales se dan a costa de poner en peligro el principio de no autoincriminación, el principio de presunción de inocencia, entre otros, por lo que sólo debe aplicarse en situación de extrema crisis, como fórmula coyuntural y bajo una racionalidad de una legislación de emergencia.

V. CONTRADICCIONES ENCONTRADAS A MODO DE CONCLUSION

Invocar el principio de *Ne bis In Idem* permite evidenciar serías contradicciones en el sistema penal y su ejecución.

De un lado, vemos cómo la sanción administrativa confluye con la penal y se castiga un mismo hecho dos veces. Del otro, encontramos mecanismos premiales basados en el arrepentimiento del agente, que se instauraron dejando de lado la función preventiva de la pena.

Cabe resaltar que las llamadas fórmulas premiales de colaboración eficaz pueden guardar un mínimo de utilidad en el combate contra la criminalidad organizada, sin embargo, tal como hemos afirmado con anterioridad, no procede su aplicación para los delitos fiscales porque éstos no requieren, para su ejecución, de organizaciones criminales.

No existe un criterio de diferenciación técnico-jurídico respecto a personas de diferente situación o circunstancia social, como es el caso de aquéllas residentes en zonas alejadas.

En la actualidad, la ley tributaria y la ley penal tributaria vienen siendo aplicadas al régimen tributario sin diferenciaciones sustanciales entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho Penal. Por lo tanto, la única respuesta que tenemos a la lectura de los dispositivos fiscales (que por un lado elevan penas y por el otro establecen beneficios que incluso perdonan el ilícito penal) es que éstos han emergido, no con criterios afincados en una política criminal o como fórmula preventiva de nuevos ilícitos, sino por el contrario, su principal objetivo es de carácter eminentemente pragmático (recaudar impuestos) y, para alcanzar dicho fin, no importó pasar por alto garantías constitucionales y procesales.

Se puede afirmar que en el ámbito penal tributario se ha implementado un sistema retributivo que viene siendo matizado con fórmulas premiales que obedece a objetivos distintos a los penales, alterándose de esta manera la seguridad jurídica con una clara lesión de garantías, pues se evidencia en estas fórmulas un severo matiz discriminatorio en función a la condición social y capacidad económica, ya que aquéllos que podrán acogerse a preceptos de arrepentimiento y reducciones de pena serán únicamente los que cancelen la deuda pendiente con la Administración.

Debe, entonces, alertarse a la comunidad académica de estos hechos con la finalidad de rescatar el equilibrio que Ignacio Berdugo[13] postulara al referirse a la dicotomía entre la eficacia y la garantía, toda vez que lo que se busca es alcanzar un Estado Social y, sobre todo **Democrático** de Derecho.

ALCANCE DE LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MINERA: CONTRIBUCIONES Y TASAS

Karen Paola Sheppard Castillo* **

En países como el nuestro, con una historia marcada por la incertidumbre, los contratos-ley adquieren una importancia vital para atraer a los inversionistas. Esto, particularmente en el campo de la minería que requiere de grandes inversiones y, por lo mismo, de especial estabilidad.

En ese sentido, los convenios de estabilidad tributaria han sido un factor esencial en el desarrollo del referido sector. Hay, sin embargo, fundadas dudas respecto de si el régimen de estabilidad de la legislación minera comprende o no a los tributos vinculados. Dilucidar este punto, es el propósito al que se dedica la autora en el presente artículo.

1. LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

A menudo nuestro país ha sido escenario de caos político, económico y social, caracterizado por constantes golpes de estado, terrorismo, y cambios radicales en políticas económicas que han dado como resultado la adopción de medidas legales de manera imprevista y apresurada, aplicables a circunstancias políticas especiales, las mismas que cambiaban junto con el desmesurado apresuramiento de la realidad y con la volubilidad de las decisiones que pretendían enfrentarla. Es en este contexto que surgen los convenios de estabilidad jurídica, como una garantía para el inversionista que trataba de menguar su temor ante la incertidumbre de las reglas de juego.

Los convenios de estabilidad jurídica se definen entonces, como aquel convenio firmado entre el particular y el Estado, mediante el cual el Estado se obliga a mantener la vigencia de determinado régimen normativo por el tiempo que se pacte en el mencionado convenio. Actualmente estos convenios gozan de rango constitucional. Los convenios de estabilidad jurídica han estado presentes en diferentes sectores, entre ellos el minero, el industrial, hidrocarburos, concesiones eléctricas, zonas francas, saneamiento, construcción e inversiones en general.

2. ANTECEDENTES DE LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

Haciendo un breve recorrido histórico por la legislación que desarrolló estos convenios, tenemos como

---

* Alumna de Séptimo Ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica. Miembro de THEMIS – Revista de Derecho.

** A Mauricio Muñoz Nájar con cariño y admiración.

uno de los antecedentes más antiguos la Ley 9140 del año 1940, mediante la cual se autorizó al Poder Ejecutivo a conceder exoneraciones de impuestos y derechos en los convenios que celebrara, con la finalidad de proteger y estimular la industrialización del país. Posteriormente, en el año 1950 se dictó la Ley 11357, que aprobaba el Código de Minería, que en su artículo 56 facultaba al Poder Ejecutivo a celebrar contratos especiales de explotación minera y metalúrgica. Mediante estos contratos el Poder Ejecutivo concedía una serie de beneficios y garantías, como tasas especiales para el Impuesto a la Renta, tasas especiales de castigos o reservas de amortización a los equipos, etcétera. Fue durante la década del setenta que la figura de los contratos ley fue utilizada con mayor frecuencia, dado que en esta época, tras una campaña de estatizaciones, el Estado asumió una condición de contratante con el particular inversionista; entre uno de los tantos ejemplos encontramos al Decreto Ley 22342 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo 001-79-ICTI-CO-CE, el mismo que autorizaba al Estado a firmar contratos con empresas de explotación no tradicional, en virtud de los cuales se concedía una suspensión en el pago de aranceles por plazos determinados. Otro de los antecedentes de importancia también vinculado con el sector minero, es La Ley General de Minería aprobada por Decreto Ley 18880, dictada en 1971, dicha norma en su artículo 26 señalaba que el Poder Ejecutivo, mediante contrato refrendado por los ministerios de Energía y Minas y de Economía y Finanzas, tenía la facultad de proporcionar garantías de estabilidad tributaria a los productores que instalen o amplíen plantas de beneficio de hasta determinado volumen de tratamiento por día, esta garantía suponía una sujeción al régimen impositivo vigente en la fecha de suscripción del contrato por determinados plazos.

Actualmente estos contratos-ley, gozan de rango constitucional[1], ello como respuesta a que durante su permanencia en el ámbito privado, fueron muchas veces violentados por parte del Estado. Se pretendió entonces otorgarles a los inversionistas una garantía infalible que les asegurara el cumplimiento de las metas previstas por ellos al momento de suscribir el convenio, aunque ello lamentablemente no ha sido siempre así[2].

3. LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

Dentro de los convenios de estabilidad jurídica encontramos a los convenios de estabilidad tributaria. Mavel Allpas los define como "aquellos acuerdos entre el Estado y el sujeto pasivo, respecto de la variación del objeto de la obligación tributaria, la cual normalmente se da mediante la obligación de dar por una de hacer".[3] La finalidad de estos convenios consiste en garantizar a los contratistas que la utilidad que presumen obtener por sus inversiones en el país no se verá afectada por posibles cambios en la estructura impositiva del país, estableciendo que el régimen tributario se mantendrá inalterable durante el plazo que dure el contrato. Se trata entonces de "congelar" la carga impositiva vigente a una fecha determinada, la misma que se mantendrá inalterable, indistintamente si los cambios en la legislación alteran la estructura de los tributos a favor del contribuyente o del Estado.

Sin duda este tipo de convenios ha adquirido con el tiempo relevancia inusitada, ya que en la mayoría de los casos se han convertido en el factor determinante de muchos inversionistas al momento de decidirse a dirigir sus capitales hacia nuestro país, dado que, como todos sabemos, los tributos comprometen gran parte de su presupuesto.

Es así que este tipo de convenios se ha extendido por el sector minero, hidrocarburos, industrias, entre otros. En la actualidad los regímenes de promoción garantizan sobre todo la invariabilidad del régimen tributario vigente, el que normalmente carece de exoneraciones e inafectaciones. Ello implica que a la fecha de suscripción del convenio los inversionistas se encuentran en igualdad de condiciones en materia tributaria respecto de las demás empresas. La diferencia surgirá recién al producirse una modificación en el régimen tributario vigente a la fecha de suscripción del convenio. Estos convenios, si bien por un lado garantizan la inmodificabilidad del régimen tributario vigente, impidiendo que se apliquen tributos creados con posterioridad a la suscripción del convenio, por otro lado, también impiden la inaplicación de tributos derogados con posterioridad a la aplicación del convenio.

[1] La Constitución Política del Perú en su artículo 62 señala:
"La libertad de contratar garantiza que las partes puedan pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase.
Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley.
Mediante contratos-ley, el estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente"

[2] Este es el caso del Impuesto de Promoción Municipal Adicional, que consistía básicamente en un Impuesto General a las Ventas encubierto.

[3] ALLPAS, Mavel. Convenios de Estabilidad Tributaria. Tesis, Pontificia Universidad Católica, 1988.

Los convenios de estabilidad tributaria pueden garantizar alguno de los tributos que son aplicables en dicho momento, o todo el régimen tributario aplicable al contratista. En el primer caso podemos referirnos a los Decretos Legislativos 662 y 757, que garantizan la estabilidad del régimen tributario, pero únicamente respecto del Impuesto a la Renta. En el segundo caso encontramos el artículo 63 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, del que se desprende que el régimen tributario vigente a la firma del contrato permanecerá inalterable. El artículo 4 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, es aún más preciso y señala que el contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del contrato, y no le serán de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria. Caso similar es el que se presenta en los convenios de estabilidad tributaria de la legislación minera que a continuación pasaremos a analizar.

4. LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA EN EL SECTOR MINERO

El régimen de estabilidad tributaria en el sector minero se encuentra regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo 014-92-EM[4], norma que en su Título Noveno se refiere a las garantías y medidas de promoción a la inversión. El artículo 72 de esta norma otorga a los titulares de la actividad minera múltiples beneficios, entre los que se encuentran la estabilidad tributaria, cambiaria y administrativa. En lo que respecta a la garantía de estabilidad tributaria, que es la que nos interesa a efectos del presente análisis, ésta se alcanza mediante la suscripción del contrato con el Estado, por un plazo de diez años en algunos casos (artículo 78) y por quince en otros (artículo 82), dependiendo del volumen de producción y del monto de inversión del proyecto, así como del cumplimiento de otras exigencias que la norma detalla con precisión. El artículo 80 de la citada norma fija los alcances de la estabilidad tributaria que se concede en virtud del contrato, por la cual el titular de la actividad minera quedará sujeto únicamente al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad. Se ha entendido que esta estabilidad alcanza al Impuesto a la Renta, los derechos arancelarios, las contribuciones de seguridad social (Essalud y ONP), las contribuciones al Fondo Nacional de Vivienda, los tributos municipales y todos los tributos que conforman el sistema tributario nacional, de acuerdo con el Decreto Legislativo 771[5].

Según el artículo 80 literal a) del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería, el titular de la actividad minera no sólo quedará sujeto al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión y no le será aplicable ningún tributo que se cree con posterioridad, sino que, además, tampoco le serán aplicables, los cambios que pudieran producirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le afecten, salvo que el titular de la actividad minera opte por tributar con el régimen modificado, decisión que deberá ser puesta en conocimiento de la Administración Tributaria y del Ministerio de Energía y Minas. Es importante señalar que se deja en claro que a esas empresas no les serán de aplicación las normas legales que pudieran dictarse y que eventualmente contengan la obligación para los titulares de actividades mineras de adquirir bonos o títulos de cualquier tipo, efectuar pagos adelantados de tributos o préstamos a favor del Estado[6].

Por otro lado, tenemos también el artículo 87 de la misma norma, que señala que si durante la vigencia del convenio se produjera la derogatoria de cualesquiera de los tributos que formen parte del régimen garantizado, el titular de la actividad minera deberá seguir tributando de acuerdo al régimen derogado. Señala además que si se produjera la derogatoria de cualquiera de los tributos que formen parte del régimen garantizado, el titular de la actividad minera deberá pagar el nuevo tributo hasta por un monto que anualmente no exceda la suma que le hubiera correspondido pagar bajo el régimen del tributo original. Precisa además que si la sustitución es de naturaleza transitoria, el titular podrá, ya sea continuar abonando el tributo sustituido temporalmente o acogerse al régimen del nuevo tributo transitorio, durante su vigencia. Esta misma regla se aplicará para los casos en que el tributo se sustituya temporalmente y adquiera luego carácter permanente o sea sustituido por otro tributo de naturaleza permanente.

---

[4] Esta norma tiene como antecedentes a la Ley General de Minería o Decreto Legislativo 109, aprobada bajo el sustento de la Ley 23230, posteriormente modificada por el Decreto Legislativo 708, promulgado al amparo de la Ley 25327. La norma a la que nos referimos fue expedida con fecha 2 de junio de 1992.

[5] En cuanto al Impuesto General a las Ventas, la doctrina coincide en señalar que sólo se garantiza su naturaleza trasladable, pero no la estabilidad en sus elementos esenciales como son la base imponible y la alícuota.

[6] PINILLA CISNEROS, Antonio. Los Contratos- Ley en la legislación peruana. Lima: Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, 1999. p. 19 –20.

A propósito de lo señalado en el párrafo anterior, resulta interesante referirnos brevemente a lo que fue la Contribución al FONAVI, la misma que fue reemplazada por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), tributo de carácter temporal conforme a lo señalado en su norma de creación. Sin embargo, la sustitución del FONAVI por el IES era de naturaleza definitiva, por cuanto en la misma norma no se señalaba que una vez finalizada la vigencia del IES, se empezaría a pagar nuevamente el FONAVI. Nos encontramos entonces ante una situación definitiva, en la que el titular de la actividad minera pagaría el nuevo tributo hasta por un monto que anualmente no excedería la suma que le hubiere correspondido pagar bajo el régimen del tributo original.

5. EL CASO DE LAS CONTRIBUCIONES Y TASAS

Tanto el artículo 80 como el artículo 87 de la Ley General de Minería parecerían tener un contenido claro, sin embargo algunos puntos de enorme relevancia quedan sin mayor desarrollo, dejándonos en la más absoluta incertidumbre, este es, por ejemplo, el caso de las tasas y contribuciones, que a diferencia de los impuestos son tributos vinculados, en los que su aplicación exige una contraprestación por parte del Estado, ya sea directa o indirecta. Es éste el punto central de nuestro análisis.

Abordaremos el tema desde dos perspectivas; la primera de ellas se presenta cuando en virtud del convenio firmado deviene en imposible la aplicación de las tasas y contribuciones creadas con posterioridad a la suscripción del convenio; la segunda de ellas se da cuando las tasas y contribuciones son derogadas posteriormente a la suscripción del convenio.

De acuerdo a la clasificación tripartita de los tributos seguida por nuestro Código Tributario, los tributos se dividen en impuestos, contribuciones y tasas, y estos últimos en arbitrios, derechos y licencias. El Texto Unico Ordenado vigente define a los impuestos como el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación efectiva por parte del Estado, se trata de una definición enfocada desde el punto de vista de sus consecuencias y no desde su hecho generador, es así que el pago de los impuestos no da derecho al contribuyente de recibir ningún tipo de beneficios por parte del Estado. Tratándose de tributos no vinculados, el caso de los impuestos en la aplicación de los convenios de estabilidad tributaria no ofrece mayor discusión.

5.1 Las Contribuciones

Nuestro Código Tributario define, en la Norma II, a la contribución como aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, concepto que coincide plenamente con el contemplado por la doctrina, e incluye como tales a las aportaciones a la seguridad social.

Las contribuciones encuentran su fundamento en el principio de beneficio, por el cual se llama a determinadas personas a contribuir a los gastos públicos, haciendo pagar a quienes no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente de un servicio de carácter general. Aguirre Pangburn[7], por su parte, ha escrito en México que la justificación de este tipo de tributos se encuentra en el principio del enriquecimiento sin causa legítima por una función pública administrativa que reporta un beneficio especial para el contribuyente por un gasto determinado que realiza el Estado.

Atendiendo a una definición más amplia, Gianini[8] sostiene que el tributo especial[9] es una prestación debida por:

a) Quienes encontrándose en una determinada situación experimentan una ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto.

b) Quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto del ente público.

En cuanto a la clasificación de las contribuciones, De La Garza acertadamente señala que existen tres clases de contribuciones especiales:

a) Contribución de mejoras

Tiene como presupuesto de hecho la realización de la obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas.

---

7 Citado por DE LA GARZA Sergio Francisco, en Derecho Financiero Mexicano, Decimoctava edición. México: Editorial Porrúa S. A., 1994. p. 343.

8 Op.cit. p. 344.

9 Es así como le denomina a las contribuciones.

En las contribuciones de mejoras se presentan los siguientes elementos: una actuación por parte de la actividad estatal (la obra), una situación consecuente (aumento de valor), y un nexo (causa –efecto).

Así, los sujetos pasivos de la relación tributaria serán los individuos que, por ser propietarios o poseedoras de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus beneficios, lo que supone una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como principio de beneficio, consistente en hacer pagar a aquellas personas que, aunque no reciban un provecho individualizado hacia ellas, se favorecen directamente por un servicio de carácter general. Así, de no existir beneficio por la construcción de la obra pública, el tributo no se generará, por otra parte, como señala Ataliba, el costo de la obra debe ser el límite de la recaudación por la contribución.

El costo de la obra pública comprende los gastos que directamente la afectan, las indemnizaciones que deban cubrirse, y los gastos para el financiamiento de la misma, sin incluir los gastos de administración y de supervisión o inspección de la obra. Al valor que se obtenga se le deberán restar las aportaciones que efectúen voluntariamente los particulares o entidades públicas y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de medios expropiados o adjudicados que hubieran sido utilizados en la ejecución de la obra. El total de la recaudación proveniente no debe de exceder del total del costo de la obra que se construye, pues el Estado debe asumir parte del costo de la misma con cargo a los gastos generales, en vista de que una obra pública no sólo produce un beneficio particular, sino también de carácter general, por lo que resultaría injusto que el costo de la obra recaiga sólo sobre los vecinos de la obra.

En el tema materia de análisis, de construirse nuevas obras por parte del Estado, habiéndose establecido contribuciones de mejoras como parte de su financiamiento, las empresas mineras que se beneficien con ellas al incrementar su valor, deberán, de no haberse firmado un convenio de estabilidad tributaria, pagar su contribución de mejoras, al haber reportado dicha obra un beneficio económico en favor de la empresa, de lo contrario se generaría, como señalamos en párrafos anteriores, una situación de enriquecimiento sin causa. De haberse firmado un convenio de estabilidad tributaria, la situación varía, ya que según lo establecido en dichos convenios, las empresas que los hayan suscrito no pagarán tributo alguno que se cree con posterioridad a su suscripción, por lo que no se verán afectadas con la contribución de mejoras. Resultaría entonces válido preguntarnos quién asumirá este costo; ya que el Estado, o en su caso las municipalidades, incurren en costos al construir una obra. La primera alternativa de respuesta es que el costo de la obra se les recargará a los otros beneficiarios, en forma proporcional al monto que les hubiera correspondido pagar a las empresas mineras que suscribieron estos convenios; pero, si consideramos que cada uno de dichos beneficiarios debería de tributar en proporción razonable al beneficio recibido por la construcción de la obra, ¿no devendría este tributo en confiscatorio dado que el monto a pagar excedería al beneficio percibido? No creemos entonces que la respuesta al caso planteado vaya en este sentido. Acojámonos entonces a una segunda alternativa, en la que será el Estado quien asuma el costo de la contribución correspondiente a este tipo de obras, por lo que el beneficio otorgado por el Estado a las empresas mineras mediante un convenio de estabilidad tributaria no se limitaría a otorgarles mayores garantías y facilidades para invertir sino que, en caso de haberse previsto la realización de nuevas obras que beneficien a estas empresas, significará necesariamente una erogación por parte del Estado o de las municipalidades, ya que estos organismos asumirán las contribuciones correspondientes por cada obra nueva que hayan decidido construir, por lo que deberán haber previsto estos montos en su presupuesto. Si se trata de contribuciones a las municipalidades la situación se tornará mas complicada, ya que pese a su autonomía económica y administrativa, ésta se ve limitada por las actuaciones del gobierno central dirigidas a satisfacer un interés general, en este caso, entonces, serán las municipalidades quienes deberán de asumir este costo, en virtud de la jerarquía administrativa y de la primacía del interés general sobre el particular.

Si observamos el tema desde la segunda perspectiva, es decir, si se deroga una contribución de mejoras con posterioridad a la suscripción del convenio, tenemos que las empresas mineras que suscribieron un convenio de estabilidad tributaria deberán seguir pagando el beneficio reportado por las obras construidas. Tenemos dos asuntos al respecto, por un lado, como señalamos en párrafos anteriores, de acuerdo con lo señalado por De La Garza la contribución de mejoras no debería exceder del costo de las obras construidas, y por el otro, la contribución se paga en razón de un beneficio otorgado por el Estado o las municipalidades, en su caso. Cabe preguntarse entonces si resultaría legítimo continuar pagando una contribución que excede del costo de la obra y del beneficio percibido, y también cabría preguntarse si no se desnaturalizaría

la naturaleza de la contribución, pasando a ser un impuesto encubierto que no cumpliría con los requisitos mínimos de legalidad. Creemos que en ambos casos la respuesta es afirmativa.

b) Las contribuciones por gasto

Son aquéllas producto del ejercicio de determinadas actividades realizadas por privados que generan un gasto adicional que el Estado debe cumplir. El presupuesto de hecho consiste en el gasto provocado o incrementado al Estado con motivo de la realización de una actividad particular.[10] Nuestro Código Tributario no contempla esta modalidad de contribución toda vez que define a la contribución como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. En la contribución por gasto el hecho generador está dado por el gasto adicional que se genera al Estado producto de una actividad privada. Este caso podría presentarse en la actividad bancaria, toda vez que ésta le genera al Estado la necesidad de implementar una entidad que supervise las actividades de los bancos para velar por los depósitos de sus nacionales, lo cual conlleva a la generación de un gasto para el Estado consistente en la manutención de toda una entidad supervisora, que estas entidades bancarias deben cubrir[11].

Si la contribución por gastos se establece posteriormente a la suscripción de un convenio de estabilidad tributaria con el Estado, en caso el desarrollo de la actividad de las empresas mineras generase un gasto adicional al Estado, y en consecuencia las empresas mineras se encuentren obligadas a realizar una contribución por gasto, se generaría la incógnita de saber quién asumirá los gastos originados por la actividad de la empresa minera que firmó un convenio de estabilidad tributaria. Cumpliendo con el convenio, será el Estado quien deba de asumir este gasto, ya que las otras empresas mineras que no hayan suscrito un convenio de estabilidad tributaria sólo estarán obligadas a pagar la contribución por gasto en proporción al mismo, y de tener la obligación de contribuir con un monto mayor al que les corresponde, dicha contribución devendría en un tributo confiscatorio y finalmente inconstitucional.

Situándonos desde la perspectiva en la que la contribución por gastos sea derogada, dado que ya no se genera en el Estado necesidad alguna de supervisión de este tipo de actividades en razón del interés de sus nacionales, esta contribución desaparecería, ya que al igual que en el caso anterior terminaría desnaturalizándose en su categoría de tal, pudiendo llegar a convertirse en un impuesto encubierto.

c) Las contribuciones de seguridad social

De acuerdo con el ordenamiento peruano las aportaciones realizadas a ESSALUD y la ONP son consideradas tributos por nuestro Código Tributario vigente. Los aportes que por concepto de régimen de prestación de salud, otorga ESSALUD a los trabajadores, ascienden al 9% de la remuneración asegurable sólo de cargo del empleador, así como al 4% de la pensión de cargo de los afiliados regulares pensionistas. En este punto no hay mayor discusión, toda vez que el empleador, en este caso la empresa minera, no recibe contraprestación alguna sino el empleado, constituyéndose para el empleador en un impuesto y sólo para el empleado en una contribución.

Sin embargo, en el caso de aumentarse el porcentaje a aplicar por parte del empleador, se producirían algunas consecuencias importantes, toda vez que será el Estado quien asumirá la diferencia que se produzca de la aplicación de un porcentaje mayor, dado que los trabajadores tienen un derecho a la seguridad social reconocido en la Constitución. Por otro lado tenemos las cotizaciones a la ONP, aquí no habría mayor problema, toda vez que estas contribuciones son realizadas por los trabajadores y no por la empresa.

Es así que de derogarse este tipo de aportaciones, y se continúen pagando las mismas, sus fondos se destinarán a cubrir los gastos que el Estado considere necesarios.

5.2 Las tasas

Doctrinariamente se entiende a las tasas como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado. Por su parte, nuestro Código Tributario las define como el tributo cuya obligación tiene

[10] En algunos países como México por ejemplo, a este tipo de contribuciones se les califica como derechos, no estamos de acuerdo con ello ya que los servicios proporcionados, por ejemplo vigilancia e inspección, no son solicitados por las instituciones, ni se prestan en beneficio primordial de éstas, sino que son obligatorios en su recepción y en su costo, por mandato de la ley, siendo su finalidad primordial proteger los intereses del público.

[11] Ello, si éstas se encuentran previstas en la ley como contribuciones cuyo acreedor tributario sea cualquiera de los previstos en el artículo cuarto del Código Tributario vigente.

como hecho generador la prestación efectiva por parte del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Al igual que lo señalado para las contribuciones, se expresa que lo recaudado por concepto de tasas no debe de tener un destino ajeno a los servicios que constituyan el supuesto de la obligación. En cuanto a la cuantía de la tasa, ésta no deberá ser necesariamente matemáticamente igual al costo del servicio brindado, pero sí debe mantener una razonable relación de equivalencia con dicho costo. Es importante mantener este tope de razonabilidad ya que, de exceder el monto razonable por el costo del servicio brindado, la tasa se convertiría en un impuesto disimulado. Es por ello que el modelo de Código Tributario OEA/BID adquiere la doctrina clásica que propugna que el destino de los fondos en las tasas debe ser necesariamente la financiación del servicio, cuya utilización constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, distinguiéndose de tal forma de los impuestos.

Nuestro Código Tributario, además, subdivide a las tasas en arbitrios, derechos y licencias. En cuanto a los arbitrios, los define como aquellas tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público, por ejemplo, la baja policía. Los derechos son tasas que se pagan por la prestación de un servicio de carácter administrativo-público o por el uso o aprovechamiento de bienes públicos, por ejemplo, tasas por procedimientos administrativos o judiciales. En cuanto a las licencias, con ellas se grava la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización, en este caso, se autoriza a un particular el ejercicio de una determinada actividad, como sucede con las licencias de funcionamiento.

Como vemos, en el caso de las tasas el problema de la inaplicación de los tributos que se creen con posterioridad a la suscripción del convenio de estabilidad tributaria, se torna más nítido, ya que a diferencia de las contribuciones, las tasas se encuentran originadas en la prestación de un servicio público divisible que el Estado puede individualizar. Resulta entonces discutible que las tasas creadas con posterioridad a la suscripción de un convenio de estabilidad tributaria se encuentren exoneradas del pago por parte de las empresas mineras que hayan suscrito uno de estos convenios. En tal caso, será el Estado quien asumirá el costo total que conlleve la prestación del servicio. Así por ejemplo, de crearse nuevas tasas judiciales, esta empresa se verá librada de su pago, así como tampoco pagará las nuevas tasas establecidas para procedimientos administrativos, como por ejemplo un trámite adicional y previo a la inscripción de una marca, o la solicitud de una nueva ficha registral. Si tenemos en cuenta que el pago de las tasas se origina en la prestación por parte del Estado de un servicio, el mismo que origina costos, podríamos llegar al extremo de señalar que el Estado le ofrece a las empresas mineras con convenio de estabilidad tributaria un cheque en blanco en materia de tasas, dándoles la oportunidad de solicitar la cantidad de servicios públicos que deseen sin la obligación de realizar pago alguno, siendo los costos que produce la prestación de los mismos, asumidos por el Estado. Ello nos lleva a concluir que el Estado, o en su caso las municipalidades, deberán prever estos montos dentro de su presupuesto, pero sobre una base incierta, dado que no se sabe la cantidad de veces que las empresas mineras que han suscrito un convenio de estabilidad tributaria harán uso de los servicios públicos que originen el pago de tasas.

Algunos sectores han interpretado que las contribuciones y las tasas no deben de ser consideradas dentro del régimen de estabilidad tributaria en la legislación minera, sin embargo, otros sectores prefieren ceñirse a la letra de los convenios respetando la literalidad de los mismos, es así que algunas municipalidades empezaron a cobrar a las empresas contratistas tasas y contribuciones ya derogadas, argumentando que sí formaban parte del régimen tributario estabilizado.

Creemos que la administración se inclinará por respetar la literalidad de los convenios de estabilidad tributaria suscritos con las empresas mineras, pese a que de ello muchas veces se deriven consecuencias jurídicas realmente particulares que unas veces otorgan ventajas al Estado y otras a la empresa contratista.

Asimismo creemos que si bien resultaría legítimo por parte del Estado asumir los compromisos que debe cumplir, consideramos que deberían precisarse mejor los alcances de este tipo de convenios antes de suscribir el próximo convenio de estabilidad tributaria con una empresa minera. Un sector de opinión sostiene que los convenios de estabilidad tributaria deberían dejar de suscribirse, debido a que introducen distorsiones en el sistema tributario. No obstante, una alternativa a considerar es que en el futuro la ley minera sea más específica y ponga mayor cuidado al referirse a los tributos en general, restringiendo el ámbito de aplicación de los convenios de estabilidad tributaria a los tributos no vinculados, para evitar consecuencias singulares que finalmente originan mayores costos al Estado.

YON RUESTA
ABOGADOS

Los Nogales 345 San Isidro - Lima Perú
Telefax: 221-2480, 422-1610
e-mail: estudioyr@terra.com.pe

LAS DISCRETAS FICCIONES DE AZORÍN

Mario Vargas Llosa* **

Mario Vargas Llosa, literato peruano y uno de los más dignos representantes del boom latinoamericano, escribe en este artículo un homenaje a Azorín, con motivo de su ingreso a la Real Academia.

El autor expresa la enorme admiración que siente por el escritor español al que califica como arquitecto literario capaz de "trazar el perfil de una ciudad a través del perfume de las especias impregnado en sus mercados e instalar a sus lectores en el corazón de un pueblecillo manchego, haciéndoles sentir su soledad, su rutina, la solidez y la secreta grandeza de su gente, apenas con unas cuantas frases que, (...), sólo pretendía describir una fuente, un portalón o una viejecita enlutada e intemporal".

Lo más resaltante del presente artículo es que Vargas Llosa hace de su homenaje a Azorín una estupenda narración capaz de cautivar a cualquier lector.

Excelentísimo Señor Director
Señoras y Señores Académicos

Desde que, hace ya treinta y cinco años, gracias a un grupo de médicos de Barcelona aficionados a los cuentos, tuve la alegría de ver publicado mi primer libro, estoy agradeciéndole algo a España. Mi deuda se ha ido acrecentando desde entonces hasta alcanzar dimensiones tercermundistas. Precios literarios y distinciones académicas, una segunda nacionalidad, el interés de editores y críticos y el generoso aliento de los lectores. ¿Alimentos para la miserable vanidad? Seguramente. Pero, también un estímulo constante contra el desfallecimiento que acompaña con su sombra al trabajo creativo. Aquella secreta esperanza (que destraba nuestra fantasía y fortalece nuestra voluntad en los períodos difíciles) de que lo que escribimos no sea en vano, de que llegue al lector.

Ese largo proceso culmina esta noche con mi ingreso a esta ilustre corporación, por el que doy a todos y a cada uno de ustedes mi producto agradecimiento. Y, muy en especial, a los tres académicos, maestros y amigos. Don Camilo José Cela, Don Pedro Laín Entralgo y Don Rafael Lapesa, que me honraron proponiendo mi admisión.

Con todo el impudor de que soy capaz les confieso que me siento verdaderamente feliz zambullido en esta levita, protagonizando esta elegante ceremonia realizada por la presencia de Sus Majestades, los Reyes de España, y rodeando de tantas personas ilustres. No sé si mi instalación en este nuevo hogar afectará mi trabajo de creación haré cuanto esté a mi

---

* Discurso ante la Real Academia de la Lengua española. Publicado por la Universidad Complutense de Madrid en 1996.

** Literato, profesor universitario, académico, articulista, ensayista político. Ha escrito innumerables obras literarias, entre ellas: Los Jefes (1959), La Ciudad y los perros (1962), La Casa Verde (1966), La Conversación en la Catedral (1969), La Fiesta del Chivo (2000) entre otras. Ha obtenido premios como el Leopoldo Alas, Biblioteca Brenes, el Formentos, el Rómulo Gallegos, el Príncipe de Asturias, el Planeta y el Cervantes.

alcance para que no lo academice, desde luego pero, en todo caso, me propongo corresponder a la benevolencia de ustedes colaborando lo mejor que pueda con las tareas de la Real Academia. Dada mi fenomenal incompetencia en la disciplina lexicográfica me temo que mi aporte resulte prescindible, pero él será, cuando menos, permanente y bien intencionado.

Pero, cuando ya garabateaba el borrador de este discurso, barajando en mi memoria la miríada de imágenes que en ella flotan relacionadas con mi asidua frecuentación del gran prosista alicantino, fui informado que la Academia, pese a mi condición de académico todavía virtual y nonato, me había mudado de silla. Y que, sin haber estrenado la que me correspondía, ya ocupaba otra, identificada por la letra L, que he heredado del distinguido hombre de ciencia y escritor, Don Juan Rof Carballo.

Esta misteriosa mudanza me ha permitido asomarme a la obra y la persona de este científico y pensador, amante de la filosofía y la literatura, políglota, ensayista y merecedor de respeto y admiración por sus cuatro costados. Yo no podría decir con la solvencia debida lo mucho que le debe su profesión, la medicina y, en especial la patología psicosomática, rama en la que se especializó, pero en este dominio ya lo ha dicho todo, aquí mismo, la palabra autorizada de Don Pedro Laín Entralgo, que, sin duda, manejaba con la misma destreza que el español Don Juan Rof Carballo fue un mantenedor de esta noble tradición de los médicos humanistas, tan arraigada en Occidente y a la que debe tanto la cultura de Europa y la de España en particular.

Y, ahora sí, luego de este preámbulo, voy adonde, como dije, me propuse ir desde el principio: hacia Azorín.

Lo leí por primera vez cuando estaba en el último año del Colegio, en la cálida tierra de Piura, y de la mano de su prosa menuda y morosa viajé con él, en los albores del siglo, por los grandes descampados de cielo inmóvil y las aldeas intemporales de Castilla, siguiendo el itinerario que la imaginación de Cervantes fraguó para el Caballero de la Triste Figura. La ruta de Don Quijote (1905) es uno de los más hechiceros libros que he leído. Aunque hubiera sido el único que escribió, él solo bastaría para hacer de Azorín uno de los más elegantes artesanos de nuestra lengua o el creador de un género en el que se alían la fantasía y la observación, la crónica de viaje y la crítica literaria, el diario íntimo y el reportaje periodístico, para producir, condensada como la luz en luna piedra preciosa, una obra de consumada orfebrería artística.

Cada vez que he releído esas viñetas y estampas de la Mancha que Azorín escribió en 1905, mientras recorría los paisajes, las aldeas y los hogares de la región en busca de huellas de Don Quijote y Sancho Panza, he sentido la emoción que despiertan las más hermosas ficciones. Nunca estuvo más cerca Azorín de esa obra maestra que siempre rehuyó escribir, como si proponerse algo ambicioso hubiera sido incompatible con su moral de escritor que eligió, pos idiosincrasia, pereza o ascetismo intelectual vivir confinado en el arte menos, Pero en la ruta de Don Quijote, su empecinada modestia literaria estuvo a punto de volar en pedazos pues cada una de las dieciséis crónicas que componen el libro está tan perfectamente concebida, es tan coherente en sí mismo y se complementa tan bien con las demás que el conjunto parece rebasar sus límites y emanciparse, a la manera de esas novelas insolentes que se le escapan de las manos a su autor.

Argamasilla, Ruidera, Montesinos, El Toboso, Puerto Lápice no son ahora como figuran en el libro: tampoco lo eran hace noventa años, cuando, a costa de ímprobos trabajos, los visitó Azorín. Para saberlo, no es preciso haber estado allá a cotejar lo vivido con las impecables páginas que simulan relatarlo. Basta hacer un esfuerzo para salir del sueño en que esa prosa nos mantiene, haciéndonos creer que ese mundo era así, y someter éste al escalpelo del análisis racional, La Macha no era, no pudo ser así, aunque el fuego del sol en el horizonte incendie las llanuras cada tarde y la asperezar de los villorrios sobrevivientes y de los aldeanos contemporáneos parezcan los mismos. Y no pudo serlo porque en la vida real todo se mueve, envejece y perece y las recreaciones de Azorín todo está quieto, es idéntico a sí mismo, ha sido birlado a las leyes de la caducidad y la extinción, y porque en la vida real existen el deseo, el amor, la pasión que enriquecen y trastornan las vidas de hombres y mujeres, y enredan y desenredan sus relaciones de maneras caprichosas, en tanto que en esas discretas ficciones del Azorín que son sus artículos y ensayos todo aquello ha sido abolido, como inútil e inconveniente. También, la violencia, o, mejor dicho, las violencias que resultan de la política, la economía, la religión, los caracteres y psicologías enfrentadas de unos y otros. Nada de eso existe en las impolutas pinturas manchegas que trazó: cada cual está en su pequeño nicho social, contento de estarlo, sumido en una mínima rutina que lo aísla y eterniza. Los seres de este mundo no se quieren ni desean unos a otros pero tampoco se odian ni se hacen daño: vegetan, ocupados en quehaceres menudos, la labranza, la artesanía, la cocina, el bordado, la tarea doméstica – a los que se entregan con tanto fatalismo y perseverancia que en ellos, se

diría, vuelcan todo lo que albergan de ternura y espiritualidad.

Este ensayo, y otro no menos evocados. Al margen de los clásicos (1915), que leí casi al mismo tiempo en los umbrales de la adolescencia, tuvieron, además, el efecto de empujarme por segunda vez hacia el Quijote, libro que, en el primer intento de lectura, por la oceánica abundancia de palabras y giros desconocidos me había – como diría Borges – derrotado en los primeros capítulos.

Este es un aspecto de la obra de Azorín que siempre deberemos agradecer : su labor de escritor – puente entre el público profano y los grandes autores del pasado, ésos que, petrificados en el panteón de la gloria, parecen demasiado remotos y egregios para satisfacer lo que el lector común espera legítimamente de un escribidor : que lo divierta y lo maree, que lo excite y lo intrigue, que le haga pasar gato por liebre y, por unas horas, lo arranque de la mediocridad del mundo real y lo traslade a las exaltantes comarcas de la ilusión. Nadie trabajó tanto ni mejor que el maestro Azorín, en sus crónicas cotidianas, para acercar a los clásicos al hombre y la mujer "del común" (como los llamaba su admirado Michel de Montaigne), mostrando a éstos la vida bullente de aquellas estatuas, la actualidad de su palabra, la aventura que espera a quien abra sus páginas.

Azorín consagró buena parte de sus noventa y cuatro años a enriquecer la vida limitada a las gentes comunes con la vida fulgurante de las grandes creaciones literarias del pasado. Su tarea proselitista en favor de la mejor literatura medieval y del Siglo de Oro era serpentina, la de un contrabandista, En sus crónicas, comentarios y evocaciones de los clásicos, no hacía crítica literaria, en el sentido académico, ni tampoco aquellas reseñas que tiene como destinatario a un público enterado o bien dispuesto y que a menudo emplea fórmulas y referencias esotéricas para el profano. El reinventaba a los clásicos para el lector desconfiado, el que hojea de prisa los periódicos, rememorándolos en su entorno cotidiano y doméstico, espiando a esos grandes poetas o enjundiosos tratadistas o señores de la prosa novelera en su más desarmada intimidad hogareña, campestre o monacal, y refiriendo sus querellas, miserias o fastos de una manera que los volvía siempre seductores casos de humanidad. Sólo cuando la atención de aquel lector había quedado atrapada en las redes de la pintoresca anécdota o divertida circunstancia, le mostraba como sus poemas, novelas, ensayos, habían ensanchado la vida de su tiempo y enriquecido a su persona, completándola con formidables experiencias. En las críticas de Azorín, a esos humildes mortales, los clásicos , el quehacer literario va transformando en héroes, Porque escribir, crear, intentar mundos mediante la fantasía y las palabras, era, en sus devotas mitologías literarias, la forma suprema de vivir, una tarea que enaltecía el cuerpo y el espíritu. Él supo relatar con soberbia amenidad las maravillas que encierran un poema de Góngora, de Quevedo o de Fray Luis o una novela de Cervantes y las recompensas intelectuales que recibe quien se atreve a enfrentarse a los laberintos retóricos de El Criticón o las picardías de El Diablo Cojuelo. Y lo hizo con entusiasmo tan contagioso y tanta belleza que muchos de sus lectores debieron sentirse, como yo mismo, leyendo sus glosas y recreaciones – recopiladas en esos libros deliciosos que son al margen de los clásicos, El licenciado Vidriera, Las dos Luises y otros ensayos, De Granada a Castelar, Lope en silueta, los clásicos redivivos, los clásicos futuros, El oasis de los clásicos y tantos otros – impedidos a buscar en esos originales los tesoros que él había encontrado, Como Alfonso Reyes, Azorín fue, en el ámbito de nuestra lengua, uno de los rarísimos grandes escritores capaz de mostrar al gran público, a través del periódico y la revista, la lozanía de la tradición literaria y la vitalidad de nuestra cultura, en artículos que divertían y encandilaban por su color y su gracia sin caer en la trivialización : en nuestros días hay, desde luego, críticos, investigadores y profesores de primer orden. Pero, nuestros clásicos no han vuelto a tener valedores como Azorín ante ese gran público no universitario que, por eso mismo, les vuelve la espalda cada día más.

En lo que concierne a la cultura, Azorín fue siempre un conservador, aun en su período de juveniles y mansas simpatías anarquistas: la tradición culturas debía ser preservada y divulgada como la más preciosa fuente de enseñanzas para el presente y como el cimiento sobre el cual edificar el arte y la literatura de hoy. No había en ello una convicción ideológica, más bien un gusto personal, una inclinación estética. También fue un conservador en términos políticos, porque defendió a partidos con el régimen franquista, debilidad –lamentable– sin duda, que pagaría caro, pues su obra, desde entonces, quedó muy injustamente exorcizada en su conjunto por buena parte de la intelectualidad como "de derechas". La verdad es que él no fue nunca un pensador ni un doctrinario y que por sus ensayos políticos en verdad no lo son en un sentido cabal pues hay en ellos muchas más sensaciones e imágenes que convicciones ideológicas, y éstas, a menudo, bastante superficiales, Ortega tuvo mucha razón cuando dijo de él que no era un filósofo de la historia, sino un sensitivo de la historia.

Pero, en un sentido mucho más profundo, filosófico o metafísico, es justo hablar de Azorín como de un escritor conservador. Pues todo en su literatura – su temática y, sobre todo, su estilo y artesanía – parece forjado con la intención de conservar la vida y el mundo tal como son, de suspender el tiempo y evitar la muerte. Esta es la significación honda del presente o pretérito perfecto del indicativo en que solía escribir sus textos, de la brevedad de sus frases y del estado de inanición en que suelen caer sus personajes: una manera de inmovilizar el mundo, de congelar la vida, de arrancar a los hombres y a las cosas de la usura fatídica. Y no me refiero sólo a esa quietud esencial en que transcurren – si cabe hablar en ellos de transcurrir – sus cuentos y novelas, pues lo mismo sucede en sus artículos. La suya es una literatura en cámara lenta. De narrativa despaciosa y a punto de congelarse. Todo el elemento añadido - ese agregado de la invención y la sensibilidad a la experiencia del mundo en que se cifra la originalidad de un escritor, - reposa en su caso en el tiempo,. El tiempo azoriniano es una sustancia quieta y visible, en la que los seres y las cosas parecen atajados, Su prosa es intemporal: en ella nada pasa, todo se queda, y, a lo más, gira en el sitio, alcanzando de este modo como esos derviches místicos que girando, girando invocan a Dios un estado anti, sobrenatural. Estabilizados ontológicamente, arrancados a la contingencia de los seres animados de su mundo se convierten en paisaje, y, al igual que la pura materia, dan la impresión de haberse liberado de la corrupción y el decaimiento congénitos a lo que vive. Escapando al tiempo, transubstanciándose con el orden natural , los hombres y cosas de este mundo no fueron ni serán: son, sin pasado y sin mañana, como las imágenes de las fotografías. Presencias quietas, de pulida y elegante superficie y de insoldables profundidades, que sólo alcanzamos a entrever, o, más bien, a adivinar, pues este descriptor pertinaz de lo exterior no se asoma nunca a ellas, como si todo lo que formara parte del mundo físico lo ahuyentara. Pero en esas siluetas petrificadas hay sin embargo una delicadeza recóndita que transparece y ablanda su rigidez, un hálito suave que las envuelve, una espiritualidad soterrada que pugna por asomar y mostrarnos que están vivas. Mundo sin tiempo y también sin sexo, - porque el de Azorín es uno de los más castos que haya creado la literatura en nuestra lengua – sin grandes ideas ni arrebatos emocionales, pero sensible y sutil como pocos otros, su coherencia y magia son tan grandes que consigue, incluso, en un alarde de su maquiavélica timidez, persuadirlo de que él no es sino mero reflejo, un proyección del mundo real. No es así, El mundo en que vivimos carece de esa perfección sin cesuras, de la armonía y discreción que caracterizan al suyo y esta haciéndose y deshaciéndose sin cesar, en tanto que el que inventó, como en el verso de Quevedo, "permanece y dura". El supuesto realismo de Azorín es una de las ficciones, una de las irrealidades más logradas de nuestra literatura.

Tampoco los periódicos en lengua española han vuelo a hospedar a un creador que ennobleciera tanto la efímera colaboración periodística. Azorín cultivó el teatro, el cuento, en ensayo, la novela y dejó más de cien libros. Pero cuatro quintas partes de esa dilatada producción fueron artículos de periódicos, escritos cotidianos para cumplir una obligación, con un tiempo y un espacio prefijados, Si no lo supiéramos, jamás lo creeríamos ¿Cómo imaginar que esa prosa tan elegante y tan cuidada, de precisión maniática y respirar simétrico, que de leve a discreta parece escrita en puntas de pie, cuajó en el fragor del periodismo, la profesión que parece inventada para devastar el estilo y sofocarlo en el fárrago, el estereotipo y el clisé? Es uno de los milagros de Azorín: haber creado uno de los más singulares estilos literarios escribiendo al servicio de la actualidad, Su caso prueba que el cuarto de corcho no es indispensable al artista. Azorín lo fue – a más no poder – borroneando sus cuartillas en el trajín incesante de la calle.

Su caso, prueba, también que al genio literario le son indiferentes los temas y los géneros y, aunque parezca mentira, incluso las ideas. Las de Azorín son muchas veces convencionales o prestadas y sin embargo, ello no priva a su obra de misterio ni originalidad,. Porque, en él, la invención se volcaba enteramente en lo que parecía la descripción de la realidad física social de su tiempo y era, en verdad una fabulación, una profunda mudanza de la vida y el mundo reales en otros, ficticios. Soberbio ejemplo de ello son las crónicas que escribió sobre las sesiones de las Cortes, entre 1904 y 1916, reunidas en su libre parlamentarismo español (1904-1916). No hay en ese volumen una página que no sea un prodigio de ingenio e ironía. Desplazando la perspectiva de los grandes asuntos debatidos en las Cortes a los menudos detalles insignificantes. Azorín convierte las sesiones en un espectáculo teatral inusitado : lleno de sorpresas y de gracia, de estupidez y de ternura, en una farsa gentil a la que el lector asiste con indulgencia y buen humor. Cada crónica es un dechado de sabiduría narrativa, con repeticiones y precisiones efectistas que dejan imágenes muy vividas en la memoria. El "fondo" es feroz, - una sangrienta crítica del régimen parlamentario-, pero apenas se advierte, tamizado como está por la socarronería juguetona de una prosa que ha irrealizado la realidad, que ha sustituido el mundo real de la historia por el ficticio de la literatura.

En uno de sus ensayos "los escépticos". Azorín escribió que "en toda vida los rasgos capitales, salientes, son lo que dan la nota, el tono.. pero lo demás, lo cotidiano desdeñable, la menuda e insignificante materia de todos los día puede llegar a ser, respecto a ciertas personalidades, no lo desdeñable y subalterno, sino lo esencial y característico". Sin en la vida real se dan estos malabares existenciales como excepciones, en la realidad azoriniana ellos son rasgos universal, ley sin excepciones. Su hazaña de escritor consistió, gracias a la pureza de su prosa y a la microscópica agudeza de su visión, en haber engalado con las prendas de los heroico, lo sorprendente y lo dramático a esa dimensión mediocre y monótona de las gentes, "lo cotidiano desdeñable" de sus vidas.

Ahora que podemos leer la obra de Azorín sin tener a mano lo que fingía ser su modelo, esas ideas fuera del tiempo y de la historia de la estepa castellana o la vega alicantina l el París de los años de la Primera Guerra Mundial o los nimios o aguerridos debates políticos de fines de siglo pasado y principios del nuestro, advertimos que esas imágenes tienen más diferencias que semejanzas con la realidad objetiva y que sin embargo, están dotadas de una poderosa vida que se nos importe por el poder de persuasión de la palabra y el orden narrativo, por la fantasía y la técnica que les dan a ser.

Azorín fue un creador más audaz y complejo cuando escribía artículos o pequeños ensayos que cuando hacia novelas, las que escribió fueron experimentos audaces pero fallidos, incluso La Voluntad (1920), ambiciosa introspección lírica y cajón de sastre del joven escritor a cuyos materiales dispares aglutina la seguridad y condensación del estilo. Aunque exigen del lector una cierta curiosidad perversa por los misterios del tedio y de la abulia, las novelas de Azorín merecen un lugar en la historia de las vanguardias europeas, pues fueron anticipaciones de toda una corriente narrativa que fue un monumento al bostezo, aquel *nouvearu roman* que, cincuenta años después, surgiría en Francia, empeñado en describir – como lo había hecho Azorín en Doña Inés, Don Juan o Salvadora de Olbena, un mundo objetal sin movimiento, sin psicología y casi sin anécdota. Fue un empeño osado, sin duda, aunque a menudo decepcionante, por la inmovilidad e inercia que aqueja a esos ejercicios de estilo en los que se disuelven los borrosos perfiles de los protagonistas y sus mínimas peripecias, dejando en la memoria del lector apenas murmullos de palabras.

Algunos títulos de sus novelas se prestan a malentendidos. Ocurre con una de las mejores que escribió, pero casi nadie pudo saberlo porque Azorín se encargó de desorientar de entrada a su público potencial, titulándola Pueblo (1930). Y como si no fuera bastante, la subtituló "Novela de los que trabajan y sufren", con lo que probablemente la inmunizó contra toda clase de lectores, presentes o futuros. Sin embargo, no se trata en modo alguno de los que sugieren los tremebundos rótulos de su portada: un libro empedrado de buenas intenciones éticas y políticas sobre la condición obrera y de denuncia de las iniquidades sociales. Mas bien, de lo contrario, de eso que define la etiqueta: literatura de evasión. La verdad es que en sus páginas no alienta la menor emoción social, sólo la emoción estética y que ellas despliegan un abanico de cuadros preciosistas. De objetos humildes – costureros, sillas, tazas, baúles, cayados, llaves, lámparas, tejidos, escaparates, exquisitamente realzados – casi humanizados – por la descripción. Muchos de estos cuadros son simples enumeraciones, sartas de frases en las que ha sido suprimido el verbo, lo que les da el semblante de poemas en prosa. El año anterior había intentado ya narrar de esta insólita manera sincopada, en Superrealismo (1929), a la que llamó "prenovelas" pero, pasados los primeros capítulos, desistió, como atemorizado de su osadía, y el libro , aunque se salven en él algunas hermosas naturalezas muertas. Naufragó en un maremagnun de estampas sin ilación. Poco antes, en una novela que se llamaría primero Félix Vargas y luego El Caballero Inactual (1928), que calificó de "epopeya", intentó otro experimento radical: un mundo de sensaciones y percepciones puras, sin hechos, en el que las personas son fuegos fatuos que se escurren en la anécdota, leve como una pluma, mero pretexto para poner en movimiento los sentidos y la emoción. Novelas más para ser estudiadas que gozadas, se adelantaron a varias décadas a aquellas de escritores franceses como Alain Robbe-Grillet, Claude Simon, Natalie Sarraute y Robert Pinget entre otros, que, a fines de los años cincuenta y comienzos de los sesenta, protagonizaron en Francia ese pequeño alboroto literario que la crítica presentó cómo la creación de una nueva narrativa. El mundo de las novelas de Azorín, a las que si cabe (sin el menor ánimo de ofensa) llamar formalistas, tiene un extraordinario parecido con el de aquellos, en su fragmentación cubista de la percepción de lo real en la metamorfosis de lo humano en objeto, tropismo, sensación o verbo, y hasta en el efecto adormecedor de una prosa sometida a depuración tan implacable que en ella sólo parece tener cabida lo visual. Aunque no cuajaran del todo, estos intentos de Azorín de renovar la escritura narrativa no dejan de ser innovadores, un hito literario, Pues hay en ellos, insinuada, la premonición de algo distinto, de una visión y una técnica que hubieran podido tal vez

revolucionar la forma novelística, como lo hicieron un Proust, un Joyce, una Virginia Wolf o un Faulker.

Pero, Azorín carecía de la ambición que impulsa esas revoluciones literarias.

Era demasiado parco, sensato y contenido para provocar cataclismos, auque fuera en el apacible dominio de la ficción. El sabía describir, no contar, - aunque escribiera algunos cuentos excelentes, como "La pasión del pajecillo", En 1925, joya a minúscula en la que, tal vez sin darse cuenta, rozó el terreno prohibido para él del erotismo – pues entendía y sentía a las cosas que a las personas-. Por eso fracasaba como novelista. En sus novelas, los detalles – la descripción de un árbol, de una colina o una casa – resultan siempre seductores y emocionantes; las personas en cambio no pasan de siluetas, sombras, entelequias. Las historias que inventaba no eran nunca lo bastante poderosas para animarlas, pues su ponderación, su tacto y su preferencia por lo sedentario y lo pasivo, por lo convenido y conveniente, cerraban el paso a los demonios del instinto, la fantasía o la locura, imprescindibles en esos deicidios simbólicos que son las grandes novelas.

En cambio, a diferencia de lo que ocurre en las ficciones de Azorín, en los textos que dicen ser notas de viajes, de lecturas, reportajes o memorias, como los reunidos en los Pueblos, Un Pobrecito, Riofrío de Avila, o Una hora de España – el bellísimo discurso con el que se incorporó a esta Academia – y tanto otros libros memorables, hay una recreación de la vida tan intensa como la que operan las novelas más logradas, Pero disimulada bajo el disfraz de la fidelidad a un mundo preexistente del que el autor sería apenas respetuoso cronista.

No era tal cosa: sus crónicas rehacían la geografía, la sociedad, la historia, los clásicos, de acuerdo a una visión, a unas manías, a unos apetitos y unas fobias que eran las suyas propias y que su delicado talento de embaucados contagiaba a la realidad de sus textos, convirtiéndolos en sus atributos.

"Primores de lo vulgar" tituló Ortega y Gasset el ensayo que le dedicó, En el contraste de ambos conceptos está perfectamente resumido el arte azoriano, hecho a menudencia, minucias, inanidades e insignificancias, que, gracias a la pulcritud del estilo, la sutileza de la observación y la audacia de la estructura se vuelven objetos merecedores de reverencia y cariño.

Un artista se sirve de todo para crear, comenzando por sus limitaciones. Si uno juzga las actitudes y proclividades de Azorín separadas de la obra en que se hicieron literatura, el cuadro no es nada sugestivo: apatía, desilusión, lentitud, hechizo por lo nimio. Todo eso sugiere el aburrimiento y la impaciencia. Y, sin embargo, en las crónicas de Azorín esos ingredientes crean un mundo impredecible, de intensa espiritualidad, que sorprende y encanta. En él es esencial la brevedad. Cuando se alarga, generalmente se esfuma. En cambio, los millares de pequeños textos que escribió, sobre todos los temas imaginables, política, viajes, actualidades, sociales, deportes, teatro, cine, ciencia, historia, folcklore, forman parte de la buena literatura por la inquebrantable calidad de su estilo y la astucia de su enfoque y construcción que convierten a muchos de ellos en modelos de esas ceñidas y sólidas arquitecturas imaginarias que son los cuentos logrados.

"He intentado no decir sino cosas sencillas y directas" escribió en el prólogo a sus Paginas escogidas en 1917. esto, si es cierto, demuestra una vez mas el abismo que puede abrirse entre las intenciones y los resultados de un creador. El mundo de Azorín es "sencillo y directo" sólo en la fachada. Tras la diafanidad del lenguaje y lo asequible de los temas hay, con frecuencia, un denso contexto, la compleja urdimbre de ocultamiento y revelaciones , simulacros y postas faltas, cambios de tenor y de ritmo y juegos de tiempo de las ficciones más arriesgadas. Y gracias a estas sabias trapacerías, el mundo "vulgar" de Azorín se levanta de su vulgaridad y adquiere brillo estético, solvencia intelectual, indeterminación, ambigüedad y sugerencia.

Quisiera dar un solo ejemplo de la maestría con que Azorín trastoca una opinión o informe periodístico en fabulación artística: "El buen juez" texto incluido en Los pueblos, una miscelánea de 1904. A simple vista, es la reseña de un libro, Novísimas sentencias del Presidente Magnaud, que Azorín escribe urgido por el editor. Extraño comentario : jamás se dice quien era el Presidente Magnaud ni hay una palabra sobre el contenido de su libre. El articulista evita lo central y se extravía en lo accesorio. El volumen de marcas viajó en Barcelona hasta Ciudad Real, allí estuvo ahuesándose en una librería hasta que fue adquirido por un transeúnte que lo obsequia a un tal Don Alonso, este, juez del lugar, lo deposita junto al expediente de un pleito sobre el que debe pronunciar sentencia. En un caso sencillo y Don Alonso ya sabe en que sentido fallara. Antes de dormir, hojea el libro que le han regalado. Pero no puede soltarlo hasta que asoma el día, Se levanta y esa mañana dicta sentencia, en sentido opuesto al que pensaba en la víspera, lo que causa escándalo en la ciudad manchega. Pero Don

Alonso regresa a su casa feliz porque, gracias a una buena lectura, ha hecho justicia, "apartándose de la ley pero con arreglo a su conciencia".

Esta corta historia, llena de elusiones, nos instruye más luminosamente sobre las Novísimas sentencias del Presidente Magnaud que un tratado erudito. Pero sobre todo, nos mantiene suspensos, fascinados con sus hiatos, cincunloquios y desvíos. Hemingway mostró que, a veces, la mejor manera de realzar un hecho en una ficción es ocultarlo, que era posible y eficaz narrar por omisión. Buena parte de la técnica periodístico narrativa de Azorín se basa en una estrategia parecida, de datos significativamente escondidos al lector, vacíos que éste debe llenar con adivinanzas, intuiciones o invenciones. "En la vida nada hay que no revista una trascendencia incalculable", escribió en otra ocasión. Esto no es cierto,. Pero, como escritor, él fue capaz de demostrar que, ni no en la vida, en el arte lo aburrido puede ser ameno, lo feo bello y lo intrascendente trascendente.

En verdad, era un miniaturista, como esos que pintan paisajes en la cabeza de un alfiler o construyen barcos con palitos de fósforo en el interior de una botella Tenía predilección por lo desdeñado y secundario, por lo que rara vez atrae la atención o se olvida de inmediato, por los seres anodinos y las cosas insignificantes. En sus descripciones, que eran invenciones, los pequeños objetos alcanzan a veces una extraordinaria dignidad, como la alcuza y la escudilla que, en los recuerdos de sus libro sobre Valencia (1941), crecen y se animan como personajes vivos y nobilísimos o como la "márfega", jergón lleno de las hojas de maíz, que en esas mismas páginas se eleva a la condición de objeto emblemático, lleno de música, color y poesía.

Era un arquitecto literario tan sutil que podría trazar el perfil de una ciudad a través del perfume de las especias impregnado en sus mercados e instalar a sus lectores en el corazón del un pueblecillo manchego, haciéndoles sentir su soledad, su rutina, la sordidez y la secreta grandeza de su gente, apenas con unas cuantas frases que, en apariencia, sólo pretendía describir una fuente, un portalón o una viejecita enlutada e intemporal.

La realidad azoriniana difumina las fronteras entre los objetos y los hombres: éstos son muchas veces nada más que volumen, color, forma y , aquellos, entidades a las que convienen calificativos como modestos, tímidos, entrañables, cálidos, La limpieza y el orden , la sobriedad y la discreción reinan, como si sólo a través de ellos pudiera organizarse la vida. Hay pobreza. Pero no fealdad,: nada se halla fuera del lugar que le corresponde, como si aquí se hubiera materializado aquello que decía el brujo de Las enseñanzas de Don Juan, del Carlos Castañeda: que si las personas encontraron ese sitio mágico que en cada lugar les aguarda, desaparecería la infelicidad. En el mundo de Azorín seres vivos y objetos inanimados parecen haber encontrado su "sitio" pero es difícil decir si ello los ha hecho felices. Porque en este mundo mínimo, reintentado a la imagen y semejanza de este fantaseador contemplativo, la noción misma de felicidad parece descabellada.

Se trata de un mundo embebido de literatura, modelado y obsesionado con las criaturas de la ficción. Pero, en cierto modo, hasta hablar de "ficción" podría resultar imprudente: porque, para los caballeros que frecuentan el casito de Argamasilla, por ejemplo, así como para el personaje que se hace pasar por el cronista Azorín, parece tan difícil diferenciar lo vivido de lo novelado como lo era para Don Quijote: igual que a éste, la realidad sólo tiene sentido y vida para ellos transmutada en una ficción. Y, por eso, tal vez en el mundo tapizado de objetos de Azorín, el más precioso, el más convocado y respetado, el mas amado, el libro y, de preferencia, aquel que, habiendo, cruzado los años y las manos de tantos lectores, ha alcanzado una suerte de inmortalidad: el libro de ocasión.

Desde que lo descubrí en 1952, siempre he estado leyendo o releyendo a Azorín, con una admiración y un cariño que se renuevan como las estaciones, Sus libros me han acompañado en trenes, hoteles, aviones, ómnibus, hasta convertirse en amuletos sin los cuales no me atrevería a emprender un viaje. Creo entender las razones por las que vuelvo siempre sobre un puñado de autores, pero mi devoción por Azorín me descoloca, pues, en muchos, sentidos, en su manera de ser y de ver el mundo, en lo que le gustaba y disgustaba, en sus modelos y en sus conjuros, creo estar bastante lejos de él y, acaso, en sus antípodas. Tal vez la explicación en la fatídica ley de atracción de los contrarios,. Pero, lo cierto es que sus libros me estimulan y me emocionan siempre y que, de tanto asomarme a través de ellos a los que hizo y lo que fue, he llegado a sentir – a pesar de que sólo lo vi una vez, en 1958, aquí en Madrid, cuando era ya un viejecillo mudo, translúcido y aéreo, que formo parte de su círculo privado y a considerarlo un grande amigo, uno de esos cuya aprobación quisiéramos desesperadamente alcanzar para todo lo que escribimos. No sé donde estará ahora, pero si está en alguna parte, me gustaría que supiera que aproveché esta solemne ocasión de mi ingreso a la Real Academia para, nada más entrar en esta casa que fue también suya, rendirle un homenaje.



JURE PRAXIS

ABOGADOS / CONSULTORES

GERMAN FLOREZ GARCIA RADA
Ma. FERNANDA BOSSIO DE FLOREZ
MILAGROS GONZALES SEVILLA
MARLO YURIVILCA MARTICORENA
ZULEMA CALLE CASTRO
ROBERTO SHIMABUKURO MAKIKADO
MIRKO GOYTENDIA CAMPOS

MORELLI 139
OF. 302, SAN BORJA
LIMA 41, PERU
TELEFONOS: (511) 225-3955 /
476-1242 / 476-1342
FAX: (511) 225-8808
E-MAIL: postmast@jurepraxis.com

EL PROCESO DE EICHMANN. COMENTARIOS AL LIBRO DE HANNAH ARENDT.

Alberto Vergara*

El proceso seguido a Adolfo Eichmann por su participación en el genocidio dirigido por la Alemania Nazi, por parte de Israel, constituyó un polémico caso para Hannah Arendt, autora de origen judío alemán, quien en su obra "Eichmann à Jérusalem" analiza de manera objetiva dicho proceso, realizando duras críticas al pueblo judío y a los alemanes de dicha época, así como al proceso mismo desde el punto de vista jurídico.

En el presente artículo, el autor realiza un exhaustivo análisis de la obra en sí, de la autora y del sujeto que motivó la obra, Eichmann. Así, el autor se explaya en la psicología y personalidad de esta persona, y su relación con el sistema que ideó la terrible "solución final", pero también trata de entender la posición de la autora, que la llevó a realizar críticas tan polémicas en su momento. Finalmente, se analiza el proceso mismo, resolviendo que el mismo no constituyó un ejemplo de respeto a los derechos de defensa y del debido proceso.

INTRODUCCIÓN

El pensamiento occidental de este siglo ha estado enmarcado en la desesperanza y el aturdimiento que provocaron los totalitarismos, en especial por los campos de concentración o de exterminio donde la maldad humana llegó a un punto impensable. Una de las almas más atormentadas con esta realidad fue la de Hannah Arendt, que dedicó buena parte de su obra teórico-política a desentrañar este tipo de organización totalitaria. Hannah Arendt había sido alumna de Karl Jaspers y de Martin Heidegger , lo que unido a su condición de judía alemana determinó su pensamiento respecto del totalitarismo alemán. Es en "Los orígenes del totalitarismo"[1] , publicado originalmente en 1951, donde investiga esto con mayor agudeza y detenimiento.

El libro que reseño aquí es posterior. Aparecido en 1963, "Eichmann en Jerusalem"[2] es un reportaje al proceso que se siguió a Adolf Eichmann en Israel, por su pertenencia al gobierno nazi y su desempeño como uno de los engranajes importantes en la puesta en marcha de la "solución final". La filósofa fue enviada por la revista "New Yorker" a cubrir el proceso y, a partir de los reportes, elaboró luego el libro. Para Arendt ésta era una experiencia necesaria y esperada pues, como lo confiesa a la fundación Rockefeller solicitándole financiación para escribir el libro, ella ya se había perdido los juicios de Nuremberg y " no he visto nunca a esta gente en carne y hueso y es probablemente la única ocasión que se me presentará. "[3]

---

* Alumno de sexto ciclo de la facultad de derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 ARENDT, Hannah. "Los orígenes del totalitarismo". Madrid, Alianza editorial, 1987. 3 tomos.

2 ARENDT, Hannah. *"Eichmann à Jérusalem"*. Paris, Gallimard, 1997.
Todas las referencias al libro son en base a esta edición francesa por lo que las traducciones son propias.

3 Citado por Michelle Irène Brudny-de Launay. En: ARENDT, Hannah. *"Eichmann à Jérusalem"*. Paris, Gallimard, 1997. P III.

La aparición del libro desató una tormenta de críticas y refutaciones que no disminuyeron con el tiempo. Arendt fue atacada por sostener que sin la colaboración judía a los nazis, éstos jamás podrían haber matado seis millones de personas. En otras palabras, Hannah Arendt acusaba a los judíos de tener buena parte de la culpa en su propio exterminio; más exactamente, sindicaba a los dirigentes de las comunidades judías como colaboradores, situación que reafirmó Eichmann[4].

Como veremos, aunque esto es lo que más indignación y críticas causó del libro, no es lo único que se sostiene en él. Por el contrario, hay muchas más ideas para analizar, comparar y reseñar, lo cual haremos a continuación.

1. EICHMANN O LA BANALIDAD DEL MAL

Terminada la guerra, algunos nazis fueron procesados en Nuremberg en los famosos juicios por crímenes contra la humanidad. Hubo otros que lograron escapar en una suerte de diáspora por el mundo. Uno de los que lo hizo fue el teniente coronel Adolf Eichmann que recaló en Buenos Aires. Con una identidad falsa, la edad cambiada y sin hablarle a su familia que lo creyó muerto durante varios años, logró fugar hacia Argentina en 1950. En 1952 se comunicó con su familia y los Eichmann se instalaron en un barrio pobre de Buenos Aires. En 1960 un grupo de élite israelí secuestró a Eichmann y luego de diez días fue llevado a Israel para someterlo a un proceso por su contribución con el horror nazi y la aniquilación de millones de judíos.

Una vez en Israel, se montó una corte pública a la que asistían centenas de personas para ver al monstruo Eichmann, culpable de tantas atrocidades. La intención del proceso era hacer evidente las desventuras del pueblo judío. Esto será motivo de críticas de parte de la escritora pues lo que debía llevarse a cabo, según ella, era el proceso de los actos de Eichmann y no el recuento de las desventuras del pueblo judío, ni el del pueblo alemán, ni el de la humanidad. Según Arendt, el juicio era un espectáculo que buscaba reafirmar la eficacia del nuevo Estado israelí. Sólo los judíos debían juzgar a sus enemigos (la ausencia en Nuremberg , como integrantes de los tribunales, los reafirmaba en su rol de parte agraviada que no había tenido acceso a condenarlos y que ahora podía lograrlo). Arendt se muestra contraria a un tipo de afirmación, cuyo principal exponente fue el primer ministro israelí Ben Gourion, según la cual en el banquillo de los acusados no estaría Eichmann sino todo el antisemitismo de la historia.

Pero no entremos al proceso sin saber quién era este personaje al que tanto se mencionó en los juicios de Nuremberg por parte de las autoridades nazis. Eichmann había nacido a comienzos de siglo en la ciudad de Solingen y su vida se nos muestra como la de un ser básicamente mediocre. Inútil para los estudios, no terminó la secundaria y encontró como opción de vida la de vendedor de lo que fuera. Esta monotonía se rompió en 1932 cuando logró ingresar al partido nacional socialista y a la S.S.. En su vida desprovista de sentido sopló el viento de la Historia. Su fallida vida podía empezar otra vez, de cero[5]. Una vez que integró las huestes de Hitler, asumió lo que él llamaba la "solución política" al problema judío: la expulsión de éstos del territorio alemán. Así, Eichmann fue destacado a Viena, en 1938, para organizar la expulsión de miles de judíos. Con una eficacia asombrosa, Eichmann logró crear un centro de emigración que sería laureado por las autoridades nazis. Eichmann siempre se refirió al año que pasó en Austria como el mejor de su vida. A partir de esta experiencia Eichmann se convierte en el especialista de "la cuestión judía", era el que sabía organizar las expulsiones masivas.

Luego del año en Viena, Eichmann obtuvo cuatro ascensos, llegando a teniente coronel, rango del que ya no se movería en el escalafón nazi. Eichmann buscó la expulsión de los judíos por todos los medios y trató de encontrarles un territorio en alguna parte. Primero pensó en Nisko, del cual aspiraba ser el protector del lugar como lo era Hans Frank en Polonia o Heydrich en Checoslovaquia, pero tal propuesta fue rechazada. Luego ideó el proyecto de mandar a los judíos a la isla de Madagascar y en esto trabajó un buen tiempo. Lo cierto es que mientras Eichmann planeaba estas expulsiones masivas, el régimen ya había tomado la decisión terrible que el mundo conocería como la "solución final": desaparecer al pueblo judío del planeta. Según Eichmann, esta salida lo desmoralizó, primero porque los proyectos en que había estado trabajando nunca se tuvieron en cuenta por parte de la alta dirigencia, pero también porque le parecía una salida brutal y simple. Él siempre se había adscrito a la "solución política" al problema judío, había leído algún libro sobre sionismo y comulgaba con ésta doctrina, por lo que no podía manifestarse

[4] Esto también es corroborado por el famoso psicólogo Bruno Bettelheim que pasó un año de su vida en un campo de concentración. Véase BETTELHEIM, Bruno. "Sobrevivir. El holocausto una generación después". Barcelona, Grijalbo, 1981. p.198

[5] Ibid. p. 61.

por la matanza generalizada[6]. Lo increíble es que esta desazón de la que habla desaparece, y no se arrepiente, cuando se da cuenta de que toda la plana mayor nazi acepta esto. Al final de cuentas, él era un simple trabajador del Estado y si los de una gradación mayor no se hacían problemas pues él tampoco se los haría. Además, vale decir que para Eichmann ninguna de las órdenes que ejecutaba era ilegal. Todo estaba adecuadamente inscrito en el orden jurídico nazi. En éste, la palabra del *Führer* era el ápice de la pirámide legal y por tanto todo lo que de él proviniera podía ser aplicado sin ningún tipo de impedimento.

Eichmann se convirtió en el encargado de los transportes por la Europa nazi. Era el que sabía cuándo y cómo debían salir los trenes cargados de judíos hacia los campos de concentración. Eichmann transportaba a niños, mujeres y hombres con una diligencia y eficacia terrorífica. Era una suerte de bombeador de vidas que alimentaba los distintos campos de Europa. Como bien dijo el abogado defensor, Eichmann nunca tuvo nada que ver ni con las cámaras de gas ni con lo que ocurriera en los campos de concentración. Eichmann sólo era un engranaje más en la automatización del Estado burocrático nazi. Él ponía el mayor empeño en cumplir las órdenes que le daban, si éstas eran transportar personas a la muerte, o si se trataba de transportar combustible, o lo que fuera. Para él era lo mismo: debía actuar con celeridad. Eichmann buscaba ser un ciudadano ejemplar que obedecía las leyes.

Es a partir de este diagnóstico que Hannah Arendt elabora su noción de banalidad del mal. Afirma que no estamos ante un monstruo, ni ante un sujeto anormal. Todos los *tests* psicológicos que se le practicaron hallaron un sujeto absolutamente normal, sin perturbaciones y, sin embargo, era el que interconectaba los órganos de exterminio nazi, transportando diariamente a miles de personas hacia lo más horrendo que ha conocido la humanidad. Si le hubieran ordenado transportar a su padre también lo habría hecho. Como ha dicho Hannah Arendt, para el mundo civilizado lo más impactante del totalitarismo y su ideología es que los seguidores están dispuestos a mandar hasta a sus familiares más cercanos a un campo de concentración si es que se alejaran de la doctrina que defienden, incluso podrían colaborar con su propia muerte si ésta fuera beneficiosa para el partido o ideología[7]. Entonces, al estar frente a un sujeto normal (no es el demoniaco personaje que podríamos imaginar por sus actos) Hannah Arendt habla de la banalidad del mal de este sujeto. Tiene razón Pepi Patrón cuando dice, " lo de banal no apunta a los resultados o consecuencias del o los actos políticos: matar nunca es banal, exterminar lo es menos. Sí puede sin embargo, serlo la conciencia moral de aquél que actúa."[8] O en palabras de Edouard Delrouelle, lo que le choca a Hannah Arendt es la banalidad, es decir, el hecho de que sus actos resulten de una insigne mediocridad y en definitiva de una falta de pensamiento propio[9].

Los totalitarismos, y las dictaduras que aspiran a serlo, siempre han necesitado este tipo de personas. La mediocridad moral y/o intelectual es un rasgo común entre los sujetos adscritos a este tipo de regímenes. Por supuesto que hay excepciones, Heidegger (en lo referido a lo intelectual, claro está) desmiente por sí solo tal afirmación; pero la organización, la burocracia totalitaria siempre necesita, y en abundancia, de autómatas carentes de toda posibilidad de cuestionarse los mandamientos que se les hacen. Jueces, encargados de los medios de comunicación, soldados, funcionarios, todos deben actuar como un solo cuerpo, no hay espacio para la autocrítica ni el juicio propio. La independencia está clausurada y la pluralidad lapidada, es la realización del sueño de la homogeneidad desprovista de conflictos. Los únicos gustos que satisfacen a esta mediocridad totalitaria, son el placer de ser obedecido, como ha escrito Hayek, y formar parte de una organización inmensamente poderosa a la cual todo tiene que dejar paso[10].

---

6 Se conoce por sionismo al movimiento judío que buscaba la implementación de un Estado israelí. A éste pensamiento se oponía el asimilacionismo que defendía el mantenimiento de las costumbres judías con independencia de la ciudadanía que se tuviera de tal suerte que hubiera alemanes judíos o franceses judíos. Es en este sentido que Eichmann prefería al sionismo, pues era la doctrina judía que calzaba con su idea de expulsar a los judíos de Alemania.

7 Los orígenes del totalitarismo. . Madrid, Alianza editorial, 1987. p. 484.

8 PATRÓN, Pepi. "Acción política y banalidad del mal en el pensamiento de Hannah Arendt". En: Areté, número extraordinario. Lima, PUCP, 1990.

9 DELROUELLE,, Edouard. "*Le consensus impossible. Le différence entre ethique et politique chez Hannah Arendt et Jürgen Habermas*". Bruselas, Editons Ousia, 1993. P127.

10 HAYEK, Friedrich. "Camino de sevidumbre". Madrid, Alianza editorial, 1978. p. 189.
Hayek daba en su manifiesto antitotalitario tres razones por las que los totalitarismos siempre estaban poblados de mediocres. En primer lugar, cuanto más se eleva la educación más se diferencian los gustos y esto es la antítesis de la homogeneidad buscada por estos Estados, por lo tanto el totalitarismo no buscará sus hombres entre los más cultos, sino en lo más bajo de la sociedad. En segundo término, será capaz de tener apoyo de aquéllos que tiene principios débiles y moldeables de tal forma que nunca sea muy evidente que los estén transgrediendo. Y, por último, siempre es más fácil convencer a los de cualidades intelectuales bajas sobre un programa negativo, sobre el odio a un enemigo. p.175-176.

Todas estas partículas de la burocracia totalitaria (el gobierno de nadie lo ha llamado Hannah Arendt en otro texto [11]) confían ciegamente en aquél que da las leyes u órdenes. Aquél, sea Hitler, el *Duce*, Stalin o Abimael Guzmán, es un iluminado, conocedor de lo que es mejor para todos los individuos. Por tanto, todos los que trabajan para él, ponen su mayor empeño en que las órdenes de esta figura carismática se hagan realidad. Max Weber acierta así al afirmar que:

"Uno de los móviles más poderosos de la acción reside en la satisfacción que el hombre experimenta al trabajar, no para el programa abstracto de un partido integrado por mediocridades, sino para la persona de un jefe al que él se entrega confiadamente. Este es el elemento carismático de todo caudillaje ".[12][13]

Eichmann se comportaba de esta forma, su admiración por Hitler no admitía ideas propias. La fascinación provenía del ascenso incontrolable de un soldado raso que había llegado a ser el *Führer* de todo el país. Esta manifestación de ascenso y poderío obnubilaba al mediocre Eichmann. Lo anecdótico de esto es que un hombre carente de toda razón propia osó, en medio del interrogatorio que se le hizo, llamarse kantiano; Kant, que había abogado por un hombre siempre dotado de razón, juicioso al extremo y que nunca estuviera impedido de su capacidad de elección. El ilustrado y cosmopolita Kant, que en un precioso texto luchará por una primera liga de naciones que nos llevara a la paz perpetua y que hizo del concepto de autonomía el centro de su reflexión, se veía inmiscuido en las matanzas de Eichmann. Lo que éste dijo fue que siempre había vivido bajo los preceptos kantianos e incluso repitió de forma muy similar una de la formulaciones del imperativo categórico, "lo que quería decir a propósito de Kant, es que el principio de mi voluntad debería ser siempre tal que pueda devenir el principio de leyes generales."[14] Esta no es la primera vez, ni fue la última, en que algún dogmatismo adopta una filosofía, vaciándola de contenido y transformándola en un texto muerto que no permite variantes ni más interpretaciones que la oficial. Lo hizo el cristianismo medieval con Aristóteles, lo hizo el comunismo con Marx. Nietzsche, Kant y los románticos sufrieron el embate de las adaptaciones seudointelectuales de los nacionalismos.

Por eso es que se necesita gente mediocre, porque se le puede mostrar deformaciones, se le puede engatuzar. Cualquier ser dotado de un mínimo de cultura (no olvidemos que Eichmann no había terminado la secundaria) sabría que la base moral para las atrocidades del nazismo podía buscarse en cualquier autor menos en Kant. La deformación del autor de Konigsberg llegó a tal punto que la formulación oficial del imperativo categórico del tercer *Reich* la hizo Hans Frank de la siguiente forma: "Actúa de tal forma que si el *Führer* tuviera conocimiento de tus actos, los aprobaría".[15]

Lo que debemos entender es que la posibilidad de adscripciones a este tipo de organización parte de una miserable y poco exitosa vida. Esto no pretende ser un atenuante de ningún tipo, sólo intenta comprender que alguien como Eichmann puede lograrlo todo, hasta autoestima, por el simple hecho de pertenecer al partido único. La marginalidad, mezclada con un poco de ideología, es la que posibilita este tipo de sujeto totalitario. Michael Walzer ha dicho refiriéndose a EEUU, pero yo creo que con validez al menos para todo el mundo occidental, que:

" ...muchos de esos individuos sin ningún tipo de vínculos son una buena base para cierto tipo de movilizaciones de ultraderecha, ultranacionalistas, fundamentalistas y xenofóbicas que las democracias deberían evitar si pudiesen...Los individuos son más fuertes, tienen más confianza en sí mismos cuando participan de la vida comunitaria, cuando son responsables ante y de otros individuos."[16]

Si bien Hannah Arendt fue muy criticada por hacer patente la colaboración judía con el régimen nazi, lo que se ha pasado por agua tibia pero que reviste gran importancia es que la escritora fue muy crítica también del pueblo alemán. En varios pasajes del libro Arendt menciona que todo el pueblo alemán estuvo a favor del régimen nazi. Que la resistencia fue nula. La colaboración y la negligencia reinaron por doquier, tanto que según Arendt mientras se desarrollaba la

[11] ARENDT, Hannah. "Sobre la violencia". México DF, Editorial Joaquín Mortiz, 1970. p. 37.
[12] WEBER, Max. "El político y el científico". Madrid, Alianza Editorial, 1994. p. 130.
[13] Mario Vargas Llosa nos ha regalado 500 páginas de esto mismo: La fascinación que produce el caudillo carismático en sus colaboradores. Dice uno de los asesores del dictador Tujillo refiriéndose a la pérdida de confianza por parte de éste: "...me ha ocurrido un par de veces, en veinte y pico de años de amistad con el jefe...una frialdad que no podía explicarme. Recuerdo mi zozobra, la soledad que sentí de haber perdido la brújula. Pero todo se aclaró. Y el jefe volvió a honrarme con su confianza"
VARGAS LLOSA, Mario. "La fiesta del chivo". Madrid, Alfaguara, 2000. p. 336.
[14] Op cit. "*Eichmann à Jérusalem*". p. 222.
[15] Isaiah Berlin ha indagado sobre esta extraña relación entre Kant y el nacionalismo en el ensayo "Kant como origen desconocido del nacionalismo". En: BERLIN, Isaiah. "El sentido de la realidad. Sobre las ideas y su historia. Madrid, Taurus, 1998. P 331-354.
[16] WALZER, Michael. "Tratado sobre la tolerancia". Barcelona, Paidós, 1998. p.115-116.

guerra a nadie le importaba lo que se estaba haciendo con el pueblo judío sino en lo derruida que terminaría Alemania la guerra. Inclusive hoy en Alemania, dice la filósofa, mucha gente se lamenta de la expulsión de Einstein y esto parece dolerles más que la muerte de un niño aunque no fuera un genio[17]. Y en algún otro pasaje desmiente categóricamente a Konrad Adenauer:

" Es evidente que la afirmación de Adenauer según la cual un porcentaje relativamente bajo de alemanes fue nazi y que la gran mayoría de alemanes hubiera estado contento de ayudar a sus conciudadanos judíos si fuera posible, es contraria a la verdad ".[18]

Para terminar con esta sección y revisar lo que fue el proceso en sí del pueblo judío contra Eichmann, reténgase a modo de colofón esta frase de Arendt escrita algunos meses después de la aparición del libro, como defensa:

" que podamos estar a tal punto alejados de la realidad, a tal punto privados de pensamiento; que esto pueda producir más maldad que todos los instintos destructores reunidos que tal vez son inherentes al hombre- he aquí una de las lecciones que se podían sacar del proceso de Jerusalem. Pero no era más que una lección: no era una explicación del fenómeno ni una teoría sobre el tema ".[19]

EL PROCESO

El proceso de Eichmann no fue uno normal. El mundo entero seguía el juicio y, desde luego, estábamos ante un proceso que tenía un final anticipado. Nadie creía que Eichmann pudiera salvarse de la horca. Debo decir que si miramos el proceso objetiva y fríamente, estuvo plagado de errores procedimentales. El Estado israelí procuró sin éxito que el proceso pareciera tener visos de legalidad y que se ajustase a las normas esenciales de un proceso penal. Quería dar la impresión de estar haciendo un juicio muy racional del que se concluiría, objetivamente, la culpabilidad o no de Eichmann en el genocidio de millones de judíos. Como veremos, todas estas cuestiones formales, procesales, fueron discutidas por el abogado de Eichmann, el doctor Servatius. Hannah Arendt en algunos pasajes, hará suyas muchas de estas críticas y aportará otras con igual controversia y valentía. La intención es revisar hasta qué punto los "errores" procesales podrían haber invalidado el proceso.

En el nuevo Estado israelí, como en la gran mayoría de países, se tenía regulado el principio básico del proceso penal según el cual toda persona es inocente hasta que se demuestra lo contrario. Esto evidentemente había sido violado por Israel pues cuando Ben Gourion explica al gobierno argentino las causas que los habían hecho violar las leyes internacionales y llevarse a la fuerza al prisionero, obviando el pedido de extradición que exigía la ley internacional, el primer ministro le hace saber a Argentina que a quien han tomado es el culpable de miles de muertes de su pueblo. Si bien en un Estado moderno esto debería no importar pues la opinión del ejecutivo no debería causar injerencia alguna en un juez que forma parte de un poder judicial autónomo, esto no era tan cierto en los hechos. El caso comprometía el proyecto de Estado-Nación israelí y resulta iluso creer que los jueces no compartieran a pie juntillas la afirmación de Ben Gourion. Entonces, para Eichmann la presunción de inocencia nunca fue efectiva.

También se cuestionó la ausencia de testigos en favor de Eichmann. Los que podían testificar eran alemanes que, seguramente, habían tenido algún grado de colaboración con el nazismo. Ante esta situación, de llegar a Israel, el Estado podría haberlos procesado también. Para remediar esto el abogado defensor solicitó que los testigos de la defensa pudieran tener inmunidad y así pudieran asistir. El Estado se negó a tal pedido, por lo cual los testigos nunca llegaron.

El abogado Servatius siempre planteó argumentos formales para defender a Eichmann. El rapto invalidaba todo el proceso pues no era ésta la forma prescrita por el Derecho Internacional en materia de este tipo de crimen ni de ningún otro. Para Servatius el tribunal jamás había sido competente pues Eichmann debía ser juzgado por un tribunal penal internacional y no por el Estado judío. Según Servatius, el proceso también era nulo por una cuestión de prescripción de los crímenes que se le imputaban. El acusado, decía, no podía ser perseguido luego del 5 de mayo de 1960, unos días antes de su secuestro. Lo cierto es que la ley israelí por la que Eichmann fue juzgado, dada en 1950, establecía que no existían las prescripciones para los delitos mayores.

También se repitió el famoso argumento de la retroactividad con el cual ya se habían defendido los nazis en Nuremberg. Cuando cometieron los crímenes éstos eran legales y se les estaba juzgando con una

[17] Op cit .. *"Eichmann à Jerusalém"* p. 219.
[18] Ibid p. 35.
[19] Ibid, *Post scriptum.* p. 461

ley posterior a aquéllos y dada por los vencedores de la guerra. Se violaba el famoso principio "*nulla poena sine lege praevia*". La respuesta del Estado judío consistía en que si un crimen no conocido, digamos el genocidio, aparece de pronto, la justicia exige que sea juzgado mediante una nueva ley[20]. Esta idea ha vuelto a ser defendida recientemente por Umberto Eco quien, aceptando que Nuremberg fue una arbitrariedad jurídica (y sin duda también lo pensaría de este proceso), plantea que ante acontecimientos excepcionales, la humanidad debe asumir la responsabilidad de sancionar con nuevas leyes que juzguen estos acontecimientos imprevistos, identificados como " lo intolerable ".[21]

Pero el verdadero reto para el mundo occidental es no cesar en la búsqueda de lo que entendemos por "lo intolerable". Y esto es de radical importancia. Tal definición debe ser la que nos asegure que si estamos sancionando sin ley previa es porque estamos ante la "epifanía de lo intolerable" (Eco), dejando el precedente de que esta forma de juzgar a los nazis es una excepción a los elementales principios del Derecho Penal porque a su vez la situación es excepcional. Si sólo juzgáramos retroactivamente porque intuimos que es lo más justo, y aunque lo fuera, estaríamos dejando espacio a la barbarie futura. Tiene razón Carlos Santiago Nino cuando hace hablar a un ficticio juez de Nuremberg que encarnaría una ecléctica voz entre el iusnaturalismo y el positivismo:

"...si no se reconoce abiertamente que se está violando un principio valioso (el de no sentenciar retroactivamente) no se deja sentado con claridad en qué circunstancias extremas tal violación es permisible, y se abre la puerta a otras violaciones encubiertas menos justificables." [22]

Para Hannah Arendt el principal error en el juzgamiento de Adolf Eichmann radica en que Eichmann debería haber sido juzgado por crímenes contra la humanidad y no por crímenes contra el pueblo judío. Y esta objeción desembocaba en otra; la necesidad de una corte penal internacional que tuviera legitimidad en este tipo de crimen. Si estábamos frente a crímenes contra al humanidad, el tribunal encargado de hacer justicia debía tener representación de toda la humanidad y no sólo de un pueblo, en este caso el judío. Cuando líneas arriba decía que las críticas de Arendt hacia Alemania eran importantes lo eran por esto. La filósofa no está interesada en que los diferentes países tomen la libertad de hacer justicia con prescindencia de la comunidad planetaria. Arendt hace un llamado a una justicia menos particular y más universal. Esta posición tuvo como primer exponente a Karl Jaspers, filósofo alemán que pidió a Israel entregar a Eichmann a las Naciones Unidas para que allí fuera procesado, aceptando su incompetencia. En Israel nadie escuchó esto por una razón técnica. Las cuestiones de la competencia del tribunal se ven antes de empezar el proceso. Una vez iniciado se asume el saneamiento de éste y el tribunal ya no puede sino hacer su trabajo hasta dar su sentencia.

Según Hannah Arendt el hecho de haber juzgado a Eichmann por crímenes contra los judíos le restaba importancia al proceso y a los crímenes.

" El carácter monstruoso de los crímenes cometidos es minimizado, de alguna manera, por ser el tribunal de una sola nación el que es llamado a juzgar ".[22]

Según la filósofa lo que aquí se estaba escenificando era la firmeza del Estado israelí y la prescindencia por primera vez en la historia del pueblo judío de un país que los ayude. Ahora tenían leyes, Estado, poderes. En palabras de Ben Gourion, Israel no necesita de la protección de un tribunal internacional. Cualquier otra posibilidad que la de juzgarlo por la ley israelí, parecía quitarle eficacia al Estado judío.

Como dice Arendt, la tesis en virtud de la cual Eichmann debía ser juzgado por crímenes contra la humanidad, y no contra judíos, de seguirse a rajatabla, desembocaba en la necesidad de una corte internacional. Eichmann estaba siendo juzgado en virtud de una ley judía que impedía las prescripciones por delitos mayores pero sin competencia mundial.

Arendt, luego de hacer sus críticas al proceso escribe lo que para ella debería haber sido la sentencia del tribunal. Esta sentencia terminaba de la siguiente forma:

" Y porque usted sostuvo y ejecutó una política que consistía en negarse a compartir el mundo con el pueblo judío y con un cierto número de otros pueblos -como si usted y sus superiores tuvieran el derecho de decidir quién debe y no debe habitar este planeta- estimamos que nadie, que ningún ser humano, puede querer compartir este planeta con usted. Es por esta

[20] Ibid 411.
[21] ECO, Umberto."Cinco escritos morales". Barcelona, Lumen, 1998. p. 135-136.
[22] NINO, Carlos Santiago. "Introducción al análisis del derecho". Buenos Aires, editorial Astrea, 1996. p. 26
[23] ARENDT, Hannah. " *Eichmann à Jerusalém.*" p. 435

razón, y por sólo esta razón, que usted debe ser colgado ".

Queda claro, entonces, que la principal crítica de Arendt no va por el lado procesal, es una cuestión de orden más elevada. Es una posición por la humanidad, que tras las diferencias culturales, es ante todo una sola. Las críticas procesales quedan para el abogado defensor, y generalmente (la historia así lo demuestra) para todos aquéllos que al no querer discutir la atrocidad de fondo, elaboran enrevesados artilugios que se asemejan a eso que Umberto Eco en alguna novela llama la tripodología felina: el arte de buscarle tres pies al gato. La artimaña que basada en la tinta de una ley, busca esconder las acciones manchadas de sangre.[24]

PALABRAS FINALES

La revisión de este libro se plantea como una difícil empresa, porque Hannah Arendt logra una objetividad y frialdad pasmosas. La actitud frente a los líderes nazis, así como frente a todos los que se han arrogado la facultad de decidir qué religión, nación o clase es la única que debe habitar el planeta, es muy difícil de reprimir bajo una coraza de objetividad que adormezca nuestro repudio más animal hacia este tipo de sujeto adoctrinado. Hannah Arendt logra este robótico análisis (no por mecánico sino por su insensibilidad) en el proceso de Eichmann. Ya que la mayoría de seres humanos no podemos tener esa actitud frente a este tipo de crueldad descabellada, nos cuesta entender que alguien lo haga como si fuera una cuestión más en su aventura intelectual. Es esto lo que hiere susceptibilidades en el libro, la objetividad en un tema tan comprometido con la humanidad y su subjetividad no termina de deglutirse sin asperezas. Por el contrario, a veces cuesta acostumbrarse a tal estilo.

No es menos cierto que un lector racional encontrará un texto que se esfuerza por dar un paso más en la justicia no entendida como simple venganza. Estamos ante la faz académica del consejo de Nietzsche, cuando combatimos monstruos no debemos caer en la tentación de convertirnos en monstruos. Si la frialdad del libro estremece, su seriedad y compromiso por un mundo más global y menos particular en sus formas de hacer justicia, conmueve. Detrás de las opiniones contra Alemania, contra la forma de hacer justicia por los tribunales israelíes, está una apuesta por la justicia de la humanidad, que detrás de la diferencias culturales, máximas enriquecedoras de nuestra vida, es una sola. Por esto es que la filósofa, como tantos otros, abogaron por un proceso en una corte penal internacional, donde estuviera presente la humanidad completa, para que, agraviada ella toda, ella misma hiciera justicia. Los polacos, gitanos y otros pueblos a los que Eichmann transportó diariamente en sus vías europeas y que trataba de exterminar, también estarían presentes en la sentencia acusatoria. Porque para estos pueblos no deja de ser arbitrario y molesto que el mismo sujeto que los aniquilaba fuera juzgado sólo por los delitos contra el pueblo judío.

El problema que se sigue de la necesidad de la corte penal internacional es el de qué se debe hacer hasta que su ansiada implementación se realice. Pienso que las imperfecciones jurídicas de los hombres no pueden tenerles atado a ellas ni ser las que posibilitan la impunidad de los mayores criminales. " La insuficiencia de nuestros procedimientos jurídicos no es excusa para permitir que tales sujetos se libren de castigo "[25], he aquí el resumen de mi posición. Si no tenemos el tribunal penal internacional entonces algunas naciones tendrán que arrogarse el derecho de juzgar los delitos contra la humanidad en procesos que respeten las normas del debido proceso. Pero la argumentación inversa, como no hay tribunal penal internacional entonces no se puede juzgar, es la que posibilita que los países no quieran asumir los riesgos y responsabilidades de una corte internacional, que como se ha dicho tantas veces para posibilitar su implementación, no podría hacer ningún juicio por violaciones de Derechos Humanos anteriores a su creación. Ni aún así, eliminada la posibilidad de retroactividad contra algún gobierno que la suscriba, se le quiere implementar. Me niego rotundamente a creer que estas argucias legales sean más importantes que ajustarles cuentas a todos aquéllos que en el planeta se sienten libres e impunes de poder matar y torturar.

Y esto no trata de soslayar la necesidad de la corte internacional. Su necesidad es imperiosa pues lamentablemente el mundo se puede acostumbrar negativamente a que los vencedores y fuertes hagan justicia sobre los derrotados y débiles. Y nuestros débiles países tercermundistas deberían ser los más interesado en su creación, pues nos corremos el riesgo que el norte crea que puede hacer justicia entre nosotros,

[24] Recientemente, la vieja diferencia entre positivistas y iusnaturalistas laicos ha tenido varios espacios para desarrollarse. El caso Pinochet, el de Maurice Papon y el de Priebke han avivado esta vieja polémica en los últimos años. La caída del mundo comunista ha abierto mucho más la polémica sobre la globalización de la justicia que sería un justo correlato a la globalización económica.

[25] BETTELHEIM, Bruno. "Sobrevivir. El holocausto una generación después". Op. cit., p. 203.

poniendo en práctica una nueva forma de imperialismo o "colonialismo humanitario" peligroso para nuestras soberanías. Pero esta ausencia no conlleva a que mientras llega la implementación del tribunal penal internacional tengamos que asumir que dentro de cada país los dictadorzuelos y bárbaros estén legitimados a hacer lo que les venga en gana. Que al menos deban cuidarse de saber qué país pisan es aunque sea un mínimo de incomodidad que deben sufrir al habitar el planeta.

En cuanto a Eichmann, queda claro que la salida internacional era la más recomendable y la que posibilitaría precedentes importantes para la justicia internacional futura. Pero no creo que Eichmann mereciera otra cosa que la horca. Cuando los crímenes rebasan la mayor crueldad imaginable, cuando se propagandiza la necesidad del extermino de un pueblo completo y se implementa esta necesidad, debemos tener la responsabilidad de salir al frente y hacer justicia. Si para Eichmann todo formaba parte de la legalidad y nosotros estábamos aplicando retroactivamente una ley dada por nosotros mismos para juzgarle, la humanidad tiene que tener la entereza y el temple de asumir esto. No porque a partir de ese día se crea que la retroactividad debe formar parte de nuestros ordenamientos, sino porque ante la atrocidad impensada por la ley, nuestras limitaciones jurídicas se hacen de lado y legislamos para el genocidio. En todo caso, no tengo un sólo indicio para creer que juzgar retroactivamente a aquéllos que sistemáticamente violan Derechos Humanos sea más injusto que no juzgarles.[26]

[26] Argumento similar daba Ronald Dworkin para justificar su teoría de los principios: "Si el demandante tiene un derecho en contra del acusado, entonces este último tiene un deber correspondiente; y es este deber, y no uno nuevo creado en el tribunal, lo que justifica que se falle en su contra. Aun si el deber no le ha sido impuesto por una legislación previa explícita, no hay más injusticia en imponérselo –salvo diferencia– de la que habría habido en el caso contrario"
DWORKIN, Ronald. "Los derechos en serio". Barcelona, Ariel, 1999. p. 152.

EL MEDIOEVO DEL DERECHO Y LA NUEVA LEY DE TÍTULOS VALORES

Juan Monroy Gálvez*

La Ley de Títulos Valores, Ley 27287, recientemente publicada, ha omitido regular de manera independiente y orgánica los aspectos procesales de los títulos valores. Por el contrario, la regulación procesal de dichos instrumentos se encuentra a lo largo de toda la referida ley.

En el presente artículo, el autor comenta algunos aspectos básicos de los títulos valores. Ello, para luego proponer, desde la perspectivas de la ciencia procesal, las modificaciones que se deberían efectuar a la Ley de Títulos Valores, a fin de que la misma cumpla con las exigencias procesales de dichos instrumentos de cambio.

"Veritá é parola impronunziabile nell'epoca del disincanto, ma credo che senza la passione del conoscere, nessun sapere potrebbe esistere. Credo che esista un diritto alla veritá da parte di ogni interlocutore che impone a chi gode del privilegio di prendere la parola di mettere anzitutto in campo aperto il proprio pensiero e i risultatti della propria riflessione, assumendosene la responsabilitá verso la veritá." (*"Diritto privato e societá moderna"*. Pietro Barcellona. Napoli: Jovene Editore. 1996. p. XI y XII).

Si comparamos la enseñanza del Derecho de la primera década del siglo XX con la que se viene dando en la primera de éste, probablemente una de las diferencias más saltantes que encontremos, tiene que ver con la considerable importancia que lontano se le daba a la Historia del Derecho para la formación del profesional; hogaño es -sin exagerar- una asignatura inexistente. Esta concepción minusválida de los estudios históricos puede ser identificada como una de las causas más importantes del deterioro de la calidad científica del saber jurídico. Y es que resulta inaudito que las discusiones sobre la naturaleza (rasgos, presupuestos, características) de las instituciones jurídicas, prescindan paladinamente del contexto histórico en que éstas se forjaron.

Una concepción racionalista del Derecho ha reelaborado una metodología de nuestra ciencia en la cual los avances consisten en "descubrir" dentro un enunciado normativo -no de una norma-, la "mejor" acepción de un término, convirtiendo así una falencia científica del Derecho (la polisemia) en una fuente de éste. Por cierto, si el punto de partida de una investigación científica consiste en afirmar que el Derecho, como

* Abogado. Profesor de Derecho Procesal Civil de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

producto cultural, es una creación de la voluntad humana y, siendo así, se establece que el origen de su contenido es absolutamente ajeno al contexto histórico social en el que se ha realizado tal producción, resulta congruente que el método sólo tenga que detenerse en el uso de instrumentos de lógica formal que perfeccionen el significado de una palabra usada hace siglos en alguna sociedad, aunque ello difiera de su utilidad social en el presente.

Lo dicho tiene la mayor importancia a efectos del presente análisis, en tanto la creación de los títulos valores y, por cierto, la elaboración de los mecanismos procesales idóneos para lograr su eficacia, ocurrieron de consuno en un momento histórico determinado, el Medioevo[1]. Pero lo que es más, ubicar su nacimiento invita también a precisar que los títulos valores o títulos de crédito[2] no fueron en modo alguno producto de la elaboración volitiva -artificial y abstracta- de los juristas, sino, por el contrario, consecuencia de una necesidad social de la época.

Como resulta evidente, la considerable importancia que empezó a tener la actividad mercantil a partir del siglo XI en el continente europeo, determinó necesarias modificaciones en las fórmulas de realización del Derecho. Una de ellas tuvo que ver con la importancia que empezaron a tener los documentos[3], los que progresivamente fueron usados para reemplazar a los actos físicos (*traditio* por ejemplo) en el proceso de formalización y reconocimiento de los derechos[4]. De allí a la necesidad de otorgarle a determinados créditos una tutela procesal más rápida y efectiva que la que le proveía el cansino y moroso proceso ordinario, sólo transcurrió un poco más de un siglo. Esto significa que muy pronto empezó a aparecer determinado tipo de documentos (*Instrumenta confessionata, Confessio coram notario, Instrumenta publica y Scripturae privatae*, en ese orden) a los que los estatutos municipales de cada ciudad le reconocieron -hacia el siglo XIII- una calidad análoga a la sentencia, es decir, se les concedió la llamada *executionem paratam*, que es la posibilidad de ser ejecutados sin necesidad de que los

---

1 "En la Península Ibérica, el proceso común fue introducido, todavía antes que por la influencia de la doctrina italiana, por la legislación real: en España por las Partidas; en Portugal por las *Ordenacoes do Reino*. Los procesos español y portugués eran, precisamente, variantes del proceso común europeo, no diferenciándose, en cuanto a las líneas generales, de los que estaban en vigor en las otras naciones del continente; y habiendo permanecido después insensibles a las profundas reformas francesas, conservaron este carácter por más tiempo que en otros sitios; tanto que la Ley de Enjuiciamiento Civil del cincuenta y cinco regula todavía un proceso fiel a los principios del proceso común. Así ha ocurrido que los códigos hispano-americanos que derivan de ella, conservan hoy todavía muchos institutos medievales -entre ellos el juicio ejecutivo- desaparecidos hace largo tiempo de Europa." (LIEBMAN, Enrico Tullio. "Sobre el juicio ejecutivo". En: "Estudios de Derecho Procesal en Honor de Hugo Alsina". AA.VV. Buenos Aires: EDIAR Soc. Anón. EDITORES. 1946. p. 388 y 389).

2 Conviene precisar que un sector de la doctrina comercialista denomina a los títulos valores -en nuestra opinión con mayor propiedad- títulos de crédito. Esto ocurre en Brasil, por ejemplo, de manera constante (BULGARELLI, Waldirio. "Títulos de crédito, *direito comercial*". Sao Paulo: Atlas. 1979; ALMEIDA, Amador Paes De. *"Teoría e prática dos títulos de crédito"*. Sao Paulo: Saraiva. 1994; LUCCA, Newton De. *"Aspectos da teoria geral dos títulos de crédito"*. Sao Paulo: Pioneira. 1979).

3 *"4. Specchio fedele di questo stato di cose sono i documenti, privati e pubblici, che quest'epoca ci ha tramandati. Parliamo di documenti in senso giuridico, vale a dire di scritture destinate a creare, a modificare o a estinguere un rapporto giuridico, ovvero a darne la prova: non dunque nel senso generico di "fonte storica", nel qual caso indicherebbero qualsiasi scrittura di qualsiasi contenuto, adatta a fornire materiale di ricostruzione allo storico. Come s'accenava, i documenti possono essere pubblici o privati (fatti in pago aut palatio, como si diceva negli antichi formulari): sono pubblici quelli che emanano da un'autoritá pubblica e concernono rapporti di diritto pubblico; privati, quelli redatti da privati e riguardanti negozi e rapporti tra privati. L'importanza dei documenti, pubblici e privati, é grandissima non soltanto per la ragione intuitiva ch'essi ci mostrano il diritto nella sua vita di tutti i giorni, ma ancora per altri motivi che rispondono alle caratteristiche dei tempi. Quella che ora studiamo é un'epoca in cui lo Stato, nell'amministrazione della giustizia come in tante altre attivitá che noi oggi siamo abituati a concepire come essenziali della sua vita, é piuttosto inerte, mentre prepondera l'attivitá dei privati. Ció si verifica, naturalmente, sopra tutto nei territori dominati dai barbari: ma anche in quelli di tradizione romano-bizantina, nei quali perduravano le forme della cognitio extra ordinem come si erano fissate negli ultimi secoli dell'Impero, con una prevalenza dell'attivitá del magistrato che conduce il processo dagli'inizi alla fine, il regresso della coscienza giuridica é stato cosí forte da risospengere indietro di parecchio le forme delle giustizia."*
|"4. Espejo fiel de este estado de cosas son los documentos, privados y públicos, que en esa época ya producían transferencia. Hablamos de documentos en sentido jurídico, vale decir escritos destinados a crear, modificar o extinguir una relación jurídica, o bien a ser su prueba: por consiguiente no en el sentido genérico de "fuente histórica", en cuyo caso indicaría cualquier escritura con cualquier contenido idóneo para proveer material de reconstrucción de lo histórico. Como se señalaba, los documentos pueden ser públicos o privados (hechos *in pago aut palatio*, como se decía en los antiguos formularios): son públicos aquéllos que emanan de una autoridad pública y conciernen a relaciones de derecho público; privados, aquéllos redactados por privados y referidos a negocios y relaciones entre privados. La importancia de los documentos, públicos y privados, es grandísima no sólo por la razón intuitiva que allí muestra el derecho en su vida de todos los días, sino aun por otros motivos que responden a la característica de los tiempos.
La que ahora estudiamos es una época en la cual el Estado, sea en la administración de justicia como en tantas otras actividades que nosotros hoy estamos habituados a concebir como esenciales de la vida, es más bien inerte, mientras prevalece la actividad de los privados. Aquello se comprueba, naturalmente, sobre todo en los territorios dominados por los bárbaros: pero también en aquellos de tradición romano-bizantina, en los cuales perdurarían las formas de la *cognitio extraordinem* como fueron fijadas en los últimos siglos del Imperio, con un predominio de la actividad del magistrado que conduce el proceso desde su inicio hasta su fin; el retorno de esta conciencia jurídica ha sido así trascendente en el retroceso considerable de las formas de la justicia." | (CALASSO, Francesco. *"Medio Evo del Diritto"*. Milano: Dott. A. Giuffré - Editore. 1954. p. 241-242).

4 Respecto específicamente al concepto título, entendido como escritura que establece un derecho, dice Couture (COUTURE, Eduardo J. "Vocabulario Jurídico". Buenos Aires: Depalma. 1988. p. 567) que sólo aparece en Francia durante el siglo XVI, pasando de allí a los demás países europeos. Sólo restringiéndola al uso del concepto "título", pero no la identificación de derecho con documento que ocurre mucho antes, puede aceptarse la afirmación del destacado maestro uruguayo.

hubiera precedido un proceso ordinario en donde se haya obtenido la certeza[5].

Por cierto, ante la considerable influencia del proceso ordinario, siempre se le permitía a quien era ejecutado con un documento que contenía una garantía o confesión de pago, la posibilidad de defensa, por cierto mucho más amplia que la concedida para atacar una sentencia con la autoridad de cosa juzgada. Aunque es cierto, la defensa del deudor era considerablemente menor -en plazo y en contenido- que la concedida en un proceso ordinario, esto es, se usaba la vía y la cognición sumaria. En materia de medios probatorios, por ejemplo, adviértase que sólo eran admitidos los de actuación inmediata (*in continenti*), descartándose los otros (*quae altiorem requirunt indaginem*). Inclusive el proceso no necesitaba de sentencia, sino que se dictaba un *mandatum seu praeceptum de solvendo* (equivalente al actual mandato de ejecución). Claro, como la certeza siempre era indispensable, el proceso se ejecutaba pero no era definitivo, el vencido podía iniciar un proceso ordinario (*succumbenti in iudicio executivo reservantur iura in ordinario*), atendiendo al dogma de que ante la ausencia de una cognición plena, no existía cosa juzgada la que -apreciando la misma figura desde el otro lado- sólo era obtenible en el ordinario[6].

Este proceso -*processus executivus*- elaborado por la doctrina de los siglos XIII y XIV, se extendió de manera universal. Sin embargo, es cierto también que en su forma clásica -la italiana- ha evolucionado de manera distinta. Con algunos cambios, este es el proceso que se encuentra vigente en el Perú. De pronto el cambio más saltante que podemos mostrar respecto del anterior es la eliminación del proceso ordinario (ahora sería de conocimiento) posterior[7]. Sin embargo, el proceso ejecutivo se ha desvirtuado y la práctica comúnmente generalizada, nuestra y de otros países sudamericanos[8] -en tanto sería exagerado llamarla costumbre-, ha establecido licencias inconcebibles al interior de una defensa ejecutiva en donde, a pesar de la naturaleza autónoma de casi todos los documentos ejecutivos -como es el caso de los títulos valores-, se suele terminar discutiendo la relación sustancial.

Esta situación, claramente contestataria de los avances a los que ha llegado la ciencia procesal, exigía que se concreten cambios sustanciales en la regulación judicial de los títulos ejecutivos, sobre todo de los

---

"Pero el proceso judicial, aunque fuera simulado, sólo empieza a evitarse iniciado el siglo XIII,cuando la confesión de deuda se lleva a cabo ante fedatario público, emitiéndose el *praeceptum de solvendo* en un primer momento por el juez, y después ya por el mismo notario autorizante. El fedatario indicaba la cláusula *guarentigia*, esto es, además de la confesión, hacía constar el título por el cual se inserta la orden de ejecución, especificando la norma que le faculta a emitir preceptos ejecutivos. Se obtenía de este modo lo que se llamó, derivado del primitivo *pactum executivum*, *instrumentum guarentigium*, al que se dotaba, en virtud de una ley o estatuto, de *executionem paratam*. Prácticamente igual a que si de una sentencia se tratara.
Pronto, en el siglo XIV, las cláusulas *guarentigiae* se convierten en clásula de estilo, presumiéndose en todo caso. De este modo, cualquier documento público de contenido obligacional es por imperativo legal título ejecutivo.(BONET NAVARRO, José. "El Juicio Ejecutivo Cambiario". Granada: Editorial Comares. 1997. p. 30).

No está demás recordar que este tema de la cosa juzgada es tratado de manera disímil y ciertamente curiosa en la doctrina española, de la que conviene estar entendidos en tanto somos tributarios de ella. Así, para Guasp no hay cosa juzgada en el proceso sumario, dado que ésta sólo se conseguirá en el ordinario, en donde, en consecuencia, se pueden volver a dirimir las mismas cuestiones litigiosas ya tratadas. No es ese el parecer de Prieto Castro, quien considera que en el sumario hay cosa juzgada formal y sólo cosa juzgada material parcial, en tanto esta última alcanza a los temas que ya fueron discutidos, quedando abierto el ordinario (cognición plena) para los temas nuevos, si cabe la expresión. Lo de Ramos es más elaborado, el profesor catalán afirma que el tema no corresponde a la naturaleza ni a los alcances de la cosa juzgada, sino a uno de sus aspectos, concretamente el de su límite objetivo. Por tanto, conteniendo el sumario una discusión muy particular y concreta, la cosa juzgada no puede alcanzar a otra cosa que no sea aquélla que se resolvió, lo que es muy poco atendiendo a que en el ordinario la controversia tiene otro ámbito, por así decirlo.
Conviene precisar que esta eliminación no ha sido en ningún modo arbitraria. La razón para hacerlo tiene que ver con el hecho de que nos parece indispensable revisar y cuestionar por lo menos dos dogmas: el de que sólo la cognición plena produce la autoridad de la cosa juzgada y el de que la cognición plena sólo se obtiene en un proceso de conocimiento u ordinario. La autoridad de la cosa juzgada, como rasgo inherente a una decisión firme, debe ser considerada pasible de ser obtenida con prescindencia de la vía procedimental empleada y de la restricción al conocimiento judicial (cognición sumaria). Si de algo debe depender, nos parece, es del grado de discutibilidad (potencialidad litigiosa) de la pretensión propuesta. En el caso planteado, es evidente que una pretensión cambiaria tiene un ámbito de cuestionamiento judicial muy limitado, de hecho, más allá de sus aspectos formales no tendría que haber más discusión sobre su amparo o rechazo. por tanto, su tratamiento expeditivo es impecablemente congruente con la naturaleza de la pretensión discutida. Siendo así, resulta extravagante exigir que sea imprescindible recurrir al proceso de conocimiento para obtener una decisión con la autoridad de la cosa juzgada en materia cambiaria. Por otro lado, consideramos que la cognición plena -entendida como integral- se puede obtener en un procedimiento sumario, siempre que éste cubra todas las aristas de discutibilidad necesarias para resolver en definitiva una pretensión determinada, como por ejemplo, una cambiaria. Como se advierte, se trata de reivindicar la auténtica función instrumental del proceso. Entonces, así como afirmamos que una pretensión cambiaria puede recibir cognición plena en un procedimiento sumario; nos parece igualmente congruente que una pretensión causal -por su grado de conflictualidad- requiera de un procedimiento pleno.

"Es por ello que la denominación de proceso ejecutivo no podría ser más inapropiada, pues con ella debe designarse el desarrollo de una instancia encaminada a conseguir medidas de ejecución directamente a cargo del juez. Entre nosotros, en cambio, el llamado proceso de ejecución tiende a la obtención de una resolución judicial que imponga al demandado una determinada conducta cuyo incumplimiento será lo que, en definitiva, determine la apertura de la verdadera ejecución." (ALVARADO VELLOSO, Adolfo. "Conveniencia de reformar el sistema argentino en materia de juicio ejecutivo". En: "Cuadernos de Derecho Procesal". Santa Fe: Rubinzal y Culzoni S.C.C. Editores. 1983. p. 11).

títulos valores, en atención a la considerable importancia social que ha tomado en el mundo actual la rapidez con que necesitan concretarse las operaciones comerciales. En otras palabras, cuando hoy se discute el perfeccionamiento de una relación obligacional a través del correo electrónico, todavía sigue vigente un proceso ejecutivo que sirvió para resolver con "celeridad" los problemas surgidos de la venta de especias y otras mercancías en los puertos europeos del siglo XIII.

Por esa razón, una vez publicado el Proyecto de la Ley de Títulos Valores, asumimos el compromiso de proponer una reforma sustancial al tratamiento procesal que, dígase ahora, sólo repetía la situación vigente sin proponer la más elemental modificación que importara un avance. Esto significó que un grupo de profesores y estudiantes de derecho nos empezáramos a reunir con fiel regularidad a fin de pergeñar una alternativa.

Para empezar, nos parecía lamentable que una vez más y tal como ocurrió con la novísima Ley General de Sociedades, la regulación procesal estuviera desperdigada a lo largo de todo el Proyecto, como si a este efecto el tiempo se hubiera detenido y ya no existiera -incipiente pero constante y cada vez más numerosa- una corriente de pensamiento jurídico procesal en sede nacional. Nos queda claro que cada quien es dueño de sus limitaciones. Sin embargo, quien asume el compromiso de postular una propuesta legislativa tiene que tener claro que el Derecho es, fundamentalmente, una experiencia social y que, por tanto, su proyecto legislativo, si acaba en ley, va a ser asumido como norma de conducta por toda la sociedad. Siendo así, la responsabilidad y el compromiso tienen que ser más intensos que cualquier otro interés. A manera de ejemplo: si los títulos valores contienen derechos patrimoniales, es inherente a la naturaleza de las cosas considerar qué se debe hacer cuando éstos sean incumplidos, es decir, resulta indispensable tener definido cuál va a ser el tratamiento jurisdiccional que recibirán estos conflictos.

Por cierto, desconocemos si en la Comisión hubo o no un procesalista. Lo trascendente, sin embargo, es que de haber estado presente no cumplió el encargo y hoy, entrados al siglo XXI, tenemos un proceso ejecutivo acogido en el Código Procesal Civil que va a continuar regulando el tratamiento procesal de los títulos valores. Si bien el proceso ejecutivo regulado en nuestra ley procesal alteró el esquema tradicional contenido en leyes posteriores, lo cierto es que sigue manteniendo resquicios de su origen medieval.

ALGUNOS COMENTARIOS A LA NOVÍSIMA LEY DE TÍTULOS VALORES

La "acción cambiaria"

Resulta así increíble que en pleno siglo XXI el ex-Proyecto -ahora Ley de la República- siga haciendo referencia al concepto "acción" para referirse a la "pretensión", exactamente como debió ocurrir en Roma hace veintitrés siglos como consecuencia del efecto novativo de la *litis contestatio* sobre el derecho material discutido.

El reconocimiento de la autonomía del derecho de acción es el punto de partida de la independencia de la ciencia procesal. Es cierto que algunos autores, a pesar de reconocer la inconveniencia de su uso[9], siguen escribiendo sobre la "acción cambiaria". Sin embargo, desde nuestra perspectiva nos parece fundamental que pongamos nuestra contribución al reconocimiento científico del Derecho, evitando el uso de términos que carecen de rigor.

Hoy podemos afirmar que el derecho de acción es una manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional que tiene todo sujeto de derecho y que le permite exigir tutela jurídica al Estado a fin de que uno de sus órganos, utilizando el sistema jurídico vigente, resuelvan un conflicto de intereses o una incertidumbre con relevancia jurídica de manera definitiva y utilizando su imperio, si es necesario.

Entonces el derecho de acción es un sujeto que no tiene ni necesita predicados (acción de amparo, acción reivindicatoria, acción cambiaria, etc.),en tanto existe con absoluta prescindencia de si su titular (cualquiera de nosotros) es, además, titular de un derecho material o no.

Aunque pudiera resultar aburrido, en atención y reconocimiento a las innumerables veces en que la nueva Ley yerra diciendo "acción cambiaria", nos permitimos establecer las diferencias sustanciales entre el derecho de acción y la pretensión cambiaria.

1. La pretensión cambiaria requiere de un título que, regularmente, está reconocido como existente en

[9] "Se ha de advertir que el concepto que se utiliza en este trabajo de "acción" (cambiaria) no se corresponde con su sentido técnico procesal. (...). Sin embargo, hemos creído conveniente utilizar esa terminología en cuanto es comúnmente utilizada de manera prácticamente unánime por la doctrina y, sobre todo, por la jurisprudencia.". (BONET NAVARRO, José. Op. Cit. p. 3).

un documento con determinadas formalidades. Como es obvio, el derecho de acción todo lo que necesita es que haya un sujeto de derecho. Inclusive estará en él aunque no lo ejerza.

2. La pretensión cambiaria al tener como presupuesto de su existencia el documento que contiene el título se agota cuando perece éste. El derecho de acción, en cambio, sólo acaba con el sujeto.

3. El pedido o *petitum* de una pretensión cambiaria tiene un contenido patrimonial; el derecho de acción en cambio no tiene contenido.

4. La pretensión cambiaria está dirigida al deudor que aparece en el documento, quien es el indicado a satisfacerla. El derecho de acción, por su lado, está dirigido al Estado, en tanto es el sujeto pasivo de la exigencia de tutela jurídica planteada por cualquier sujeto de derecho.

La pretensión causal y la pretensión cambiaria

Cuando se expidió la Ley 16587 (1965) - anterior Ley de Títulos Valores -, fue perfectamente natural y explicable que la información procesal científica no apareciese reflejada en ella. Ésta no se había desarrollado en sede nacional, por lo menos en el sentido de fructificar en otros ámbitos que no sólo fuesen el mundillo construido por una o dos personas. La prueba contundente de ello la da, como es evidente, la literatura jurídica de la época. Sospechamos que no es tan complicado advertir que cuando se extiende un título valor se pretende reflejar en él un derecho patrimonial con vocación circulatoria. Si se puede especular respecto a su contenido patrimonial o dar ejemplos de títulos valores que no son elaborados para que circulen, será por una decisión expresa del legislador, ergo, se trata de una excepción. Siendo así, el título valor tiene en su interior dos relaciones jurídicas. Una de ellas la podemos llamar matriz o causal y, como su nombre lo indica, tiene que ver con el compromiso obligacional que conecta al sujeto activo del título y a quien asume la responsabilidad de cumplir con la prestación allí expresada. Bien puede ser que la relación matriz o causal no sea dineraria -la compra de un bien, por ejemplo-, sin embargo tal hecho no es importante en tanto ello no aparecerá en el título valor.

En la relación causal, el título valor puede servir procesalmente como un importante medio de prueba y nada más. En tanto la exigencia de ésta implica considerar como fundamentos de hecho de la demanda los aspectos fácticos de la relación matriz o causal -los que, a la sazón, deberán ser probados-, el título valor pasa a tener sólo una función probatoria complementaria. Como se dice en doctrina, el título valor sólo es un principio de prueba escrita de la falta de pago.

La otra relación recibe el nombre de cambiaria y, a diferencia de la anterior, sí tiene como objeto un crédito. Por eso la situación es distinta. Para empezar es autónoma, porque no sólo no depende de la relación causal sino que es ajena a ésta, al punto que podría afectarse una sin comprometerse la validez y exigibilidad de la otra[10]. Lo expresado significa que una relación jurídica cambiaria produce entre los sujetos que la conforman: derechos, deberes, facultades y responsabilidades cambiarias; inclusive podrían establecerse -ya que hablamos de obligaciones con contenido patrimonial- garantías cambiarias, como en efecto existen. En correspondencia con lo dicho, podemos decir que una relación cambiaria produce derechos subjetivos cambiarios, sea a exigir el pago, a circular el título valor, a exigir solidaridad en la obligación, etc.

Inclusive el rasgo circulatorio determina que la relación cambiaria exprese modificaciones en los sujetos activos y pasivos que la conforman. Así, suele ser común que como consecuencia de la circulación del documento, quien fue titular activo de la relación cambiaria pase a ser sujeto pasivo junto con el que ya estaba.

Si en un proceso se pretende exigir la prestación contenida en la relación causal, tal como se ha expresado, el título valor no será otra cosa que un medio probatorio que acredite la existencia y exigibilidad de la pretensión causal, núcleo de la demanda que se ha interpuesto. En cambio, si la pretensión es más bien de hacer valer una relación cambiaria, el título valor resultará ser el documento más importante, la esencia del proceso, tan es así que la controversia va a girar en torno a su contenido formal; en buena medida todo se reduce al cumplimiento de las formalidades. Entonces, el inicio de un proceso destinado a que la relación procesal reproduzca la relación cambiaria, determina que el núcleo de la demanda sea la pretensión cambiaria.

[10] Este análisis está prescindiendo de aspectos normativos específicos, los que si bien podrían consistir en una posición contraria a lo expresado en este trabajo, son sólo eso, opciones legislativas en medio de un panorama doctrinal que debe ser revisado como premisa para entender la elección realizada.

Finalmente, y sólo con el ánimo de no dejar sembrada duda alguna para discusiones infinitas, téngase claro que la relación pretensión causal/pretensión cambiaria no debe hacérsele jugar con la relación proceso de conocimiento/proceso ejecutivo. El título valor, de cumplir con los requisitos para ser tal y algunos otros previstos expresamente en las normas procesales, tiene la calidad de título ejecutivo[11]. En consecuencia, su exigencia puede ser tramitada en un proceso ejecutivo. Sin embargo, es perfectamente posible que por su solo interés y disposición, quien tenga un título valor pueda decidir tramitar su pago a través de un proceso de conocimiento. Lo expresado significa que para el acreedor, el proceso ejecutivo se convierte en una opción de celeridad, en un premio a su diligencia de contar con un documento ejecutivo, pero tal facultad no puede convertirse para él en un deber. Sin embargo, todo lo contrario ocurre respecto de quien demanda una pretensión causal; en este caso el proceso deberá, inexorablemente, ser uno de conocimiento. Inclusive en España tal situación está regulada así: la tutela del crédito documentado puede darse a través del declarativo ordinario o del juicio ejecutivo cambiario.

La oportunidad perdida

Dado que en sede nacional, un considerable número de procesos ejecutivos -probablemente una cantidad cercana al ochenta (80%) por ciento- tiene como fundamento un título valor, una oportunidad extraordinaria de modificar los términos de como se viene impartiendo justicia en este tema pasaba por plantear una alternativa al proceso ejecutivo vigente y a aspectos complementarios a éste. Así por ejemplo, en nuestro proyecto puede advertirse el uso del procedimiento monitorio para aquellos casos en que el título valor ha perdido el mérito ejecutivo.

El borrador, conteniendo la adición de un Libro (el III) al Proyecto fue alcanzado en fecha oportuna para que tal inserción se produzca o, cuando menos, para que se discuta. Lamentablemente parece que sentimos un placer especial para perpetrar eternamente nuestras propias desdichas. El documento que ahora se adjunta pasó de mano en mano por varios miembros de la Comisión, todos ellos, suponemos, abogados, pero nadie lo leyó o, si ello ocurrió, no le produjo alguna preocupación o siquiera interés. A pesar de ello, ni siquiera fue posible saber en qué discrepaban o qué los impulsó a mantener el *statu quo* en un tema de tanta trascendencia como el tratamiento procesal de los títulos valores.

Finalmente, hace días la Comisión Permanente del Congreso aprobó el Proyecto y entre aplausos y felicitaciones -con la sola abstención del congresista Javier Diez Canseco- fue enviada al Ejecutivo en donde fue promulgada hace unos días. ¿Cuántos abogados tuvieron a mano las modificaciones al Proyecto que en este artículo se adjunta?, ¿cuántos de ellos lo leyeron?, ¿cuál era la urgencia de promulgar una ley que ha obviado el tema procesal de manera tan negligente?, ¿cuál es el grado y la naturaleza de la responsabilidad que tienen los abogados que perpetraron la nueva Ley de Títulos Valores?

A continuación se anexa, como Parte Primera, el proyecto de proceso ejecutivo que se alcanzó a la Comisión para su inserción en el último Proyecto de la Ley de Títulos Valores y, así mismo, como Parte Segunda, las modificaciones en la estructura del citado Proyecto, necesarias para compatibilizar lo que debía haber sido el Libro III de la Ley.

PARTE PRIMERA

PROYECTO DE PROCESO EJECUTIVO PARA INSERTARSE COMO LIBRO III EN EL PROYECTO DE LA LEY DE TÍTULOS VALORES

LIBRO III

SECCIÓN PRIMERA

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 279.- Título ejecutivo.- Todo título valor que reúna los requisitos previstos en esta Ley y que contenga una obligación de dar suma de dinero cierta, expresa, exigible y líquida o liquidable, tiene la calidad de título ejecutivo y se tramita conforme a este Libro.

Artículo 280.- Legitimación activa y pasiva.- Quien tenga una acreencia a su favor contenida en un título ejecutivo, puede iniciar el proceso ejecutivo regulado en este Libro dirigido contra quien tenga en el mismo la calidad de obligado.

[11] Aun cuando fuese con brevedad, resulta indispensable detallar la célebre polémica sostenida por Carnelutti y Liebman, en la década de los años treinta, respecto de la naturaleza del título ejecutivo. En opinión del primero, el título ejecutivo tiene por función probar al juez la existencia del crédito exigido, de allí que a su teoría se le denomine documental. Por su lado, Liebman considera que el título ejecutivo es un acto cuya eficacia consiste en la aplicación de una sanción procesal, dando inicio al proceso ejecutivo, respecto del cual el título sería fuente autónoma e inmediata.

La legitimación para iniciar, defenderse o proseguir el proceso alcanza también a todos aquellos que por causa de muerte o por acto entre vivos les fuera trasmitida la acreencia o la deuda resultante del título ejecutivo. A tal efecto, se acompañará documento fehaciente que acredite la calidad alegada.

En el caso de acto entre vivos, la calidad de nuevo deudor sólo se perfecciona con el consentimiento del acreedor.

Artículo 281.- Legitimación activa extraordinaria.- El co-ejecutado que paga la deuda contenida en el título, puede ejecutar en un nuevo proceso a los obligados anteriores a él en el mismo título.

Este derecho también está concedido a quien paga la prestación demandada por estar obligado en instrumento distinto al título valor materia del proceso ejecutivo.

En ambos casos, a la persona que pagó le será entregado el título valor correspondiente.

Artículo 282.- Legitimación pasiva extraordinaria.- Si una persona puede ser afectada con la decisión final a recaer en el proceso ejecutivo, sea porque ha prestado garantía personal o real por el pago de la deuda pretendida o porque tiene un derecho inscrito respecto de un bien a ser afectado, debe ser citada con la demanda. A pesar de no haberse despachado ejecución contra ella, puede incorporarse al proceso y usar los medios de defensa concedidos al ejecutado, en cuanto sean correspondientes con su derecho.

Artículo 283.- Litisconsorcio necesario impropio.- Si en el título ejecutivo hubiera más de un obligado, se puede demandar a todos o a alguno de ellos.

Artículo 284.- Acumulación objetiva originaria.- Un acreedor puede acumular varias acreencias que tuviera contra un mismo deudor aunque estuviesen fundadas en títulos ejecutivos diferentes. En este caso la cuantía se establece por la suma de los montos expresados en cada título.

Artículo 285.- Medidas cautelares.- En el proceso ejecutivo procede especialmente el embargo, el secuestro, la anotación de demanda y otras medidas cautelares para futura ejecución forzada.

Cuando el ejecutante sea titular de derechos reales de garantía, sólo puede pedir medidas cautelares si acredita que aquéllas son insuficientes para asegurar la acreencia.

El Juez, a pedido del ejecutante, puede otorgar medidas complementarias destinadas a preservar la existencia o conservación de los bienes dados en garantía.

Las medidas cautelares serán levantadas si se consigna la suma por la que se concedieron éstas. Si además el ejecutado formula oposición, la consignación se mantendrá en el Juzgado hasta que aquella se resuelva en definitiva. Si no se opone, la suma será entregada al acreedor.

Cuando se pidan medidas cautelares sobre bienes registrados, se debe acompañar certificado de gravamen con una antigüedad no mayor de un mes desde su fecha de expedición.

Ejecutada la medida, se debe notificar ésta a quienes poseen el bien sobre la que recae.

SECCIÓN SEGUNDA

PROCEDIMIENTO

Artículo 286.- Competencia.- El Juez de Paz Letrado es competente para conocer los procesos ejecutivos materia de la presente Ley, si la cuantía no supera las cincuenta Unidades de Referencia Procesal. Las pretensiones que superen dicho monto son de competencia del Juez Especializado Civil.

Artículo 287.- Demanda ejecutiva y anexo esencial.- A la demanda se acompaña el título ejecutivo, además de los requisitos y anexos previstos en los artículos 424 y 425 del Código Procesal Civil, en lo que corresponda.

En todos los casos, inclusive respecto de aquellos títulos valores susceptibles de protesto, se debe anexar a la demanda una carta notarial que acredite indubitablemente el requerimiento de pago de los títulos a ser demandados. Entre la fecha de entrega de la carta notarial y la de interposición de la demanda debe haber un plazo no menor de cinco días calendario.

En los lugares donde no haya Notario Público, el requerimiento estará a cargo de la persona que lo sustituye.

Artículo 288.- Mandato ejecutivo.- Si el Juez verifica que el título valor cumple con los requisitos formales y sustanciales propios del título ejecutivo previstos en la presente Ley, dará trámite a la demanda y, sin oír al ejecutado, expedirá mandato ejecutivo debidamente fundamentado, que contendrá una orden de pago de

lo adeudado, además de los intereses compensatorios y moratorios, o legales si aquéllos no hubieran sido demandados y las costas y costos. El mandato ejecutivo es inimpugnable, sin perjuicio de la oposición.

Artículo 289 .- Denegación de la ejecución.- Si el título ejecutivo no reúne los requisitos formales y sustanciales, el Juez de plano denegará la ejecución. El auto denegatorio es susceptible de reposición con apelación en subsidio y sólo se notificará al ejecutado si queda consentido o ejecutoriado, pudiendo el acreedor hacer valer su pretensión en el proceso de conocimiento que corresponda.

Si el Juez declara infundada la reposición, en el mismo auto concederá apelación con efecto suspensivo, si ésta fuera procedente.

Artículo 290.- Pago u oposición al mandato ejecutivo.- El ejecutado puede pagar u oponerse al mandato ejecutivo dentro de cinco días de notificado. Si transcurrido el plazo no se formulara oposición, el mandato ejecutivo adquirirá la autoridad de la cosa juzgada, procediéndose a la ejecución forzada.

Artículo 291.- Sustento de la oposición.- La oposición sólo puede sustentarse en el pago de la deuda, en las excepciones y defensas previas reguladas en el Código Procesal Civil o en la falta de un requisito esencial del título ejecutivo.

Cuando el título haya sido emitido conforme al artículo 10 de la presente Ley, procede además oposición sustentada únicamente en el documento que contiene el acuerdo incumplido.

Si la oposición no se sustenta en medios probatorios o éstos no requieren actuación, el Juez, previo traslado de tres días al ejecutante, expedirá sentencia ratificando el mandato ejecutivo o declarando fundada la oposición y sobreseída la ejecución. De lo contrario, dará traslado de la oposición al ejecutante por el plazo de tres días y, en la misma resolución, citará a audiencia que se realizará con quien se presente. Al final de ella, resolverá la oposición o comunicará a las partes su reserva de fallo y el plazo en que resolverá, el mismo que no excederá de cinco días. Si no concurre el ejecutado, el Juez resolverá en el día.

Artículo 292.- Medios impugnatorios.- Contra las resoluciones presuntamente afectadas de nulidad, procede reposición con apelación en subsidio, que se concederá sin efecto suspensivo. Procede recurso de apelación con efecto suspensivo y dentro de tercer día de notificada, contra la sentencia que resuelve la oposición. La apelación se tramita conforme a lo dispuesto en el Artículo 374 del Código Procesal Civil. El recurso de casación no tiene efecto suspensivo.

SECCIÓN TERCERA

EJECUCIÓN FORZADA

Artículo 293- Ejecución de sentencia impugnada y oposición especial.- Si se interpone apelación contra la sentencia que declara infundada la oposición, procede la ejecución forzada del mandato ejecutivo si el ejecutante lo solicita, acompañando copia certificada de la sentencia y prestando garantía suficiente a criterio del Juez. Antes de conceder la ejecución forzada, el Juez requerirá al deudor el pago de la obligación contenida en el título ejecutivo dentro del plazo de cinco días.

Artículo 294.- Revocación de la sentencia impugnada y ejecutada.- Si fuese revocada, total o parcialmente, la sentencia impugnada que ya fue ejecutada, el ejecutante deberá devolver lo recibido más los intereses legales. La revocación no condena al ejecutante al pago de costas y costos originados en la ejecución de la sentencia impugnada.

La devolución se ejecutará dentro del mismo proceso, iniciándose con la garantía otorgada.

Artículo 295.- Realización de la ejecución forzada.- Una vez firme el mandato ejecutivo o la sentencia que declara infundada la oposición sin que se haya ejecutado mientras estaba impugnada, se requiere al demandado el pago de la obligación contenida en el título ejecutivo dentro del tercer día. Si no cumple, se procede a la ejecución forzada, la que tiene por fin la realización de los bienes sometidos a garantía real, a medida cautelar o sobre algún otro bien del deudor o de su garante, según corresponda.

La realización de los bienes del deudor puede consistir en:

1. El remate;
2. La adjudicación a favor del acreedor; o
3. El usufructo del bien afectado

No procede la ejecución forzada respecto de los bienes que la ley considera inalienables o inafectables. Sin embargo, procede la afectación de los frutos de los bienes inalienables.

Artículo 296.- Interrupción de la ejecución.- Antes del remate o adjudicación de los bienes, el deudor puede poner fin a la ejecución pagando o consignando la

suma debida y una suma aproximada, a criterio del Juez, por concepto de intereses, costas y costos.

Artículo 297.- Pago al ejecutante.- El pago al acreedor se hará mediante:

1. La entrega del dinero;
2. La adjudicación del bien afectado; o
3. El usufructo del bien afectado.

Artículo 298.- Subasta judicial.- La subasta tiene por objeto la venta de uno o varios bienes o lote de bienes, según convenga a la ejecución. Además de la publicidad prevista como requisito en la norma procesal, cualquiera de las partes a su costo, dará a la subasta la publicidad adicional que considere razonable.

La subasta concluye aprobándose el remate en favor de la mejor postura, redactándose acta con el nombre de los postores, de las posturas y, en su caso, de los remates aprobados.

Artículo 299.- Subasta judicial especial.- A pedido del ejecutante o del ejecutado con el consentimiento del ejecutante y cuando las características del bien a subastarse así lo indiquen, el Juez podrá nombrar a persona especializada en el mercado en el que se negocia el bien, a fin de que lo subaste. El acuerdo puede permitir al Juez nombrar a una entidad especializada, pública o privada. En este caso, la actuación de la persona o institución se someterá a las normas procesales sobre ejecución forzada y a sus reglas y usos, siempre que sean compatibles. Sin perjuicio de lo expresado, el Juez aprobará la subasta realizada, cuidando que no se afecten intereses de terceros.

Artículo 300.- Usufructo convencional.- Es procedente el acuerdo entre ejecutante y ejecutado de que le sea entregado al primero el bien afectado en usufructo antes de que se realice su subasta. Recibido el pedido, el Juez nombrará un perito para que estime los frutos rendidos por el bien y el plazo del usufructo necesario para la cancelación de la deuda, salvo que las partes hayan convenido también estos aspectos. Transcurridos tres días de puesto en conocimiento de las partes el informe pericial, el Juez constituirá el usufructo, ordenando su inscripción si se trata de un bien registrado.

El auto que aprueba el usufructo nombrará al administrador que hará las veces de usufructuario, salvo que las partes lo hayan convenido. El ejecutante o el ejecutado pueden ser administradores, si así lo pactaran. El administrador asumirá las obligaciones previstas para el interventor recaudador en el Código Procesal Civil, en lo que corresponda.

Las garantías que hubiera tenido el ejecutante o los actos que éste hubiera realizado sobre aquellas en sede de ejecución forzada, quedan sin efecto al perfeccionarse el usufructo.
El usufructo concluirá si el ejecutante se hace pago de la deuda antes del vencimiento del plazo. Si estando por vencerse el plazo del usufructo existiera todavía un saldo deudor, el ejecutante puede pedir al Juez una ampliación del plazo.

Artículo 301.- Pago por remate.- El precio del remate será entregado al acreedor como pago a cuenta de la suma por la que se hubiese ordenado ejecución, si esta fuese superior. Si la suma obtenida sobrepasara el monto del mandato ejecutivo, la diferencia se mantendrá en el Juzgado hasta que se apruebe la liquidación total de la deuda a favor del ejecutante, incluyendo las costas y costos. Si hubiera un remanente una vez satisfecho el ejecutante y hubiera también acreedores con derecho inscrito con posterioridad a él, aquél se retendrá para el pago de ellos. Si luego de la retención subsistiera todavía un remanente, éste será entregado al ejecutado.

Si el bien rematado soportara derechos instituidos anteriormente y los acreedores citados con la demanda se hubieran apersonado, se respetará su prelación en el estado que corresponda. Si no se apersonaran hasta ocurrido el remate a pesar de haber sido citados, perderán su derecho de preferencia. Si no hubieran sido citados, el Juez deberá hacerlo, reteniendo la suma correspondiente al derecho instituido con preferencia.

Los gravámenes inscritos con posterioridad a aquel que dio origen al remate, quedarán sin efecto de pleno derecho como consecuencia de éste.

Artículo 302.- Pago por adjudicación al acreedor.- Si estuviera por concluir la primera subasta sin que hubiera postor o dentro de tres días posteriores a ésta, el acreedor puede solicitar le sean adjudicados los bienes afectados, ofreciendo una suma igual a la que abrió la subasta. Idéntico derecho puede ser ejercido por el acreedor hipotecario, prendario, anticresista o por cualquier otro con resolución firme que tuviera afectado el bien. En caso de concurrencia de adjudicatarios, se procederá a una subasta entre ellos.

Si el bien adjudicado soportara un derecho preferente, el adjudicatario se subrogará en la posición del rematado.

Si concluida la subasta, el adquirente no cumple con pagar el saldo de precio dentro del plazo legal, el ejecutante puede solicitar la adjudicación del bien por el mismo monto de la adquisición frustrada.

Artículo 303.- Pago por usufructo.- A solicitud del ejecutante y considerando que va a ser menos gravoso para el ejecutado y más eficiente para el cobro de la deuda, el Juez puede conceder en usufructo el bien afectado, perdiendo el ejecutado el uso y el goce del bien hasta que el acreedor se haga pago del principal, los intereses, las costas y los costos del proceso.

El usufructo produce eficacia respecto del deudor y de los terceros desde que se publica el auto que lo declara y además desde su inscripción, si se trata de bien registrado.

Si el usufructo recae sobre un bien del que el ejecutado comparte derechos, el administrador ejercerá los mismos derechos que le corresponden a aquel.

En todo lo no previsto en esta norma, será de aplicación lo dispuesto en el Artículo 301.

Artículo 304.- Remate y venta del bien en usufructo.- El bien en usufructo puede ser rematado, sin que se afecte el derecho del ejecutante a seguir poseyendo el bien durante el plazo del usufructo. El adquirente del bien puede consignar el saldo de la deuda a favor del ejecutante y pedir la extinción del usufructo.

La venta del bien dado en usufructo se hará con intervención del usufructuario, bajo sanción de nulidad. El dinero obtenido de la venta servirá preferentemente para el pago total del usufructuario.

Artículo 305.- Procedimiento monitorio.- Quien tenga un título valor con prestación dineraria pero sin mérito ejecutivo puede iniciar un procedimiento monitorio destinado al pago de la suma contenida en dicho título. Sólo serán acumulables a la pretensión principal: el pago de intereses y la condena en costas y costos.

Admitida la demanda, el Juez especializado civil expedirá mandato de pago a cumplirse dentro de un plazo de diez días, bajo apercibimiento de iniciarse la ejecución forzada. Durante este plazo, el demandado puede oponerse al mandato de pago. La oposición suspende la eficacia del mandato de pago y promueve la continuación del procedimiento monitorio haciendo uso de las normas del proceso sumarísimo desde el estado de fijarse fecha para la audiencia única.

La sentencia expedida en este proceso se limitará a confirmar o a revocar el mandato de pago, siendo apelable con efecto suspensivo. La sentencia superior es recurrible en casación, que se concederá sin efecto suspensivo.

La confirmación definitiva del mandato de pago tiene la misma eficacia que el mandato ejecutivo que no ha soportado oposición en el proceso ejecutivo previsto en esta Ley, procediéndose a la ejecución forzada.

Si el demandado no formulara oposición al mandato de pago, se procederá conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

PARTE SEGUNDA

MODIFICACIONES SOBRE ASPECTOS PROCESALES EN EL PROYECTO DE LEY DE TÍTULOS VALORES

I. En los artículos que a continuación se detallan, SE DICE: "acción", pero SE DEBE DECIR: "pretensión"

ARTÍCULOS: 10.1, 11.3, 20, 44.2, 44.4, 49.1.b), 49.3, 61.2, 71.2, 81.1, 81.2, 90 (sumilla), 90.1, 90.2, 90.3, 90.4, 91.2, 91.3, 92.1, 93 (sumilla), 93, 94 (sumilla), 94.1, 94.3, 94.4, 96.1.a), 96.1.b), 96.1.c), 99 (sumilla), 99, 100 (sumilla), 107.2, 127.3, 129.1, 129.2, 131.1, 131.2, 140, 147.2, 148.2, 153.1, 153.2, 155, 157.2, 161, 168.1, 182, 192.2, 193.3, 194.3, 195.3, 198.3, 222 (sumilla), 222.1, 249 (sumilla), 254.1.

II. En los artículos que a continuación se detallan, SE DICE: "acciones", pero SE DEBE DECIR: "pretensiones"

ARTÍCULOS: 4.2, 6.3, 11.4, 18 (sumilla), 18.2, 52, 58.5, 64.4, 65.4, 70.2, 78.3, 82.3, 84.1, 84.2, 87.2, 91 (sumilla), 91.1, 95 (sumilla), 95.1, 96, 96.1, 96.3, 97 (sumilla), 97.1, 97.2, 100, 110.3, 106.3, 112, 116 (sumilla), 116.1, 148.1, 148.3, 150.1, 211.4, 249.2, 254 (sumilla), 254.2, 255.6.

III. Otros cambios puntuales a la normativa:

Artículo 10.1: Se debe eliminar el último párrafo del inciso 10.1. Aquel que dice: "En caso contrario, el obligado podrá contradecir conforme al Artículo 19.1.e)".

Artículo 11.1: Dice: "...puede accionar contra..." Debe decir: "...puede demandar a..."

Artículo 11.3: Dice: "...no impide accionar contra los..." Debe decir: "...no impide demandar a los...".

Artículo 19: Este es un artículo que en los términos previstos en el Libro III no tiene absolutamente cabida, en tanto es propio del proceso ejecutivo medieval al cual estamos dejando de lado. Considero que debe ser derogado.

Artículo 20: Dice: "...podrá accionar contra los..." Debe decir: "...podrá demandar a los..."

Artículo 55: En los términos en que se regula actualmente el proceso ejecutivo, me parece que el arbitraje no tiene cabida. Como todos sabemos, la ejecución de un arbitraje ocurre en sede judicial cuando el cumplimiento no es espontáneo. La discusión -si aprecian el procedimiento propuesto en el Libro III notarán que es casi inexistente- mínima que se otorga en esta sede, deja sin sustento la inclusión de la sede arbitral para los procedimiento surgidos de pretensiones cambiarias.

Por otro lado, si se adujera que la pretensión cambiaria se puede tramitar por vía distinta a la ejecutiva, entonces si esa es la urgencia que tiene el acreedor, ¿qué sentido tiene que use el proceso arbitral?

En síntesis, la alta dosis de coercitividad que tienen los ejecutivos no aconsejan el uso del proceso arbitral. Lo dicho es aplicable a otros artículos del Proyecto como el 95.2.

Artículo 59.2: En atención a la propuesta de Proceso Ejecutivo descrita en el Libro III, la expresión "medios de defensa personales" es absolutamente ajena e impertinente. Me explico. En la idea de otorgarle al título valor (título ejecutivo) la auténtica autonomía que toda la doctrina dice que tiene pero que en su práctica judicial no se le reconoce, considero imprescindible eliminar esta referencia a "defensas personales", en tanto es ajena a la metodología del proceso propuesto y al listado de causales de oposición reguladas taxativamente en el Libro III. Rogaría que esta expresión sea eliminada de todos los lugares del Proyecto en el cual aparece.

Artículo 101: Agregar el inciso 101.4.

"Los títulos valores exigibles y con prestación dineraria se tramitan con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 307 de esta Ley."

Artículo 107.5: Dice: "... accionar contra el ..." Debe decir: "...demandar al ..."

Artículo 208.2: Dice: "...la acción..." Debe decir: "...la demanda ..."

GLOSARIO. El concepto 1. del Glosario debe decir:

"1. Pretensión derivada del título valor: La pretensión cambiaria conferida a su legítimo tenedor o titular, surgida del valor en título o en anotación en cuenta, en forma adicional a la pretensión causal y a los derechos que existan como consecuencia de la relación jurídica original y de la de enriquecimiento sin causa, le permiten a éste exigir los derechos patrimoniales que dichos valores representen. Esta pretensión cambiaria es distinta a la surgida de la relación causal y a la que emana de la hipótesis de enriquecimiento sin causa, razón por la que puede preferentemente ser exigida en proceso ejecutivo o, a criterio del titular, en proceso de conocimiento."

SEGUNDA DISPOSICIÓN FINAL: Dice: "...acción judicial..." Debe decir: "...demanda..."

SEXTA DISPOSICIÓN FINAL: "Para todo lo no regulado expresamente en el proceso previsto en esta Ley, son de aplicación supletoria las normas del Código Procesal Civil."

TERCERA DISPOSICIÓN TRANSITORIA: Debería decir:

"El proceso ejecutivo regulado en la presente Ley sólo puede ser utilizado para la ejecución de los títulos valores emitidos a partir de su entrada en vigencia. Se tramitan o continuarán tramitando por las normas del Proceso Ejecutivo de Código Procesal Civil: los títulos valores previstos en esta Ley que no se encuentren en la hipótesis del párrafo anterior, los que su contenido patrimonial no es dinerario y los que se encuentren iniciados."

PRIMERA DISPOSICIÓN MODIFICATORIA

5. En atención a la incorporación del Libro III que contiene la tramitación del proceso ejecutivo para los títulos valores con contenido dinerario, consideraría que los dos incisos del artículo 693 del Código Procesal Civil deben ser derogados.

6. *Igualmente no veo necesaria la modificación* propuesta para el artículo 700 del Código Procesal Civil. Dado que el proceso ejecutivo regulado en el Código servirá para muchas hipótesis de ejecutividad distintas, lo pertinente es dejarlo como está en tanto no afecta lo sustancial del nuevo proceso regulado en el Libro III del Proyecto.

PRIMERA DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Insertar: "; la Ley No. 24155; los incisos 1. y 2. del Artículo 693 y el inciso 3) de la Cuarta Disposición Final del Código Procesal Civil,".

Nota: Agregar sólo lo que está en negrita.

MODIFICACIÓN DEL ÍNDICE DEL PROYECTO DE LEY DE TÍTULOS VALORES
LIBRO PRIMERO

SECCIÓN SÉTIMA

Debe decir: "De las Pretensiones Cambiarias Derivadas de los Títulos Valores"

SECCIÓN OCTAVA

Debe decir: "De la Caducidad y Prescripción de las Pretensiones Derivadas de los Títulos Valores"

Título Primero:

Debe decir: "De la Prescripción de las Pretensiones Cambiarias"

Capítulo Primero

Debe decir: "Formalidades para Ejercitar la Pretensión Cambiaria"

Capítulo Segundo

Debe decir: "Prescripción de las Pretensiones Cambiarias"

Título Tercero

Debe decir: "Prescripción de la Pretensión de Enriquecimiento sin Causa"

Título Cuarto

Debe decir: "Caducidad y Prescripción de la Acción Causal"

LIBRO SEGUNDO

SECCIÓN PRIMERA

Título Sétimo

Debe decir: "De las Pretensiones Cambiarias"

LA DESAPARICIÓN DEL DERECHO DE SEPARACIÓN DEL ACCIONISTA MINORITARIO EN LA NUEVA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

Manuel Pablo Olaechea*

El derecho de separación del accionista minoritario es uno de los instrumentos que contiene nuestra actual Ley General de Sociedades para proteger a dicho tipo de accionista. Sin embargo, dicho derecho debe encontrarse bien regulado a fin de evitar cualquier tipo de abuso futuro que pueda llevar a la liquidación o, incluso, a la quiebra de la sociedad, perjudicando ya no sólo al accionista minoritario, sino también al mayoritario y a la sociedad en su conjunto.

En el presente artículo, el autor realiza una breve explicación sobre cómo se encuentra regulado el derecho de separación en nuestra ley, comparándola con la anterior, concluyendo con una interesante crítica a quienes participaron en la elaboración de dicho cuerpo legal.

El derecho asociativo moderno ha creado en muchos países el instituto de la separación o receso, según el cual ningún accionista minoritario está obligado a aceptar determinados acuerdos fundamentales adoptados por la mayoría, para modificar condiciones que fueron básicas para el accionista minoritario al tiempo de decidir su participación en la constitución de la Sociedad, o invertir en ella. Este derecho constituye una derogación del principio rector de la sociedad anónima sobre la sumisión al voto de la mayoría, y es complementario del derecho de impugnación de los acuerdos de las juntas generales.

La impugnación y la separación, por ser acciones de excepción, han sido legisladas cuidadosamente a fin de procurar un equilibrio entre los derechos de las mayorías y los de las minorías. Es útil consignar aquí que la tendencia de muchos legisladores a adoptar una equivocada actitud de sensibilidad social, ha llegado al extremo de incorporar en una sociedad de capitales y no de personas, disposiciones limitativas a la mayoría propias de sociedades de personas, cuyo resultado es negativo. Para proteger a las minorías, existen otras formas de sociedades de personas, en las que las minorías pueden participar en la gestión y gozar de otro tipo de protección. A ellas deben recurrir quienes deseen intervenir con pequeñas inversiones en una sociedad, y tener voz y voto en su manejo.

No hay que olvidar que la sociedad anónima, principal elemento de la economía libre, es un instrumento creador de trabajo y riqueza, y no el campo legislativo más apropiado para recurrir a medidas pseudo populistas. La protección exagerada del pequeño inversionista termina por redundar en su propio daño,

* Abogado.

privándolo de participar en las sociedades anónimas por ser considerado como un obstáculo para la marcha social. Así sucede siempre con las equivocadas medidas que aparentemente tienen por objeto favorecer al deudor, y que en la práctica lo privan de acceso al crédito. Hace años, por ejemplo, un gobernante prohibió la ejecución judicial por deudas en el caso de falta de pago por ventas a plazos de automóviles de servicio público y máquinas de coser. La ley expresaba triunfante que eran instrumentos de trabajo. Resultado, desaparecieron esas ventas y en adelante los choferes y costureras estaban obligadas a efectuar las compras al contado.

Dentro de las ideas brevemente expuestas, los casos que contempla el artículo 200 de la Nueva Ley General de Sociedades para el ejercicio de la acción de separación, son:

(a) El cambio de objeto social: Esto es lógico, porque el objeto social tiene que ser necesariamente concreto. Si fuera ilimitado, el accionista no podría actuar por cuenta propia ni intervenir en el manejo de la sociedad sin incurrir en un claro conflicto de intereses. Por ejemplo, cuando una persona participa en una sociedad cuyo objeto es la venta de joyas, es evidente que no puede dedicarse personalmente y por cuenta propia a esa misma actividad. Si el objeto social fuese general, el accionista estaría impedido de toda actividad en la vida. Esto es uno de los fundamentos del principio doctrinal que exige que el objeto social sea claro y expresamente limitado.

(b) El traslado del domicilio al extranjero: Esta decisión implica la pérdida de información y control al accionista sobre la actividad de la sociedad, y justifica su apartamiento por no estar de acuerdo con el cambio.

(c) La creación de limitaciones a la transmisibilidad de las acciones o la modificación de las existentes: Quien participa en la formación de una sociedad anónima, o quien adquiere acciones de una sociedad en marcha, supone con justicia que se adhiere al Estatuto vigente al tiempo de la constitución social o de la adquisición de sus acciones. En ambos casos ha sopesado, antes de integrarse, cuáles son las limitaciones que pueden existir a la transmisibilidad de las acciones y las ha encontrado conformes. Una decisión de la mayoría que cree nuevas limitaciones o modifique las existentes, puede inmovilizar sus acciones, afectando su posición económica y liquidez, y constituir un peligro, lo que justifica que no la acepte.

(d) El artículo 338 consagra la transformación de la sociedad de una clase a otra. Esto puede entrañar un aumento de la responsabilidad del accionista y otro tipo de relación con sus socios, especialmente si se va de la anónima a la colectiva. Es natural que tenga la opción a separarse.

(e) Fusión: El artículo 356 agrega que la fusión también da el derecho de separación. También es comprensible porque la fusión introduce accionistas y capitales nuevos y extraños que alteran la relación y las razones que tuvo el accionista minoritario para participar en la formación de la sociedad, o para adquirir sus acciones.

(f) Escisión: El artículo 385 de la Ley General de Sociedades otorga el derecho de separación a los socios o accionistas de las sociedades que se escinden. El capital comprometido en el negocio puede quedar afectado y la solvencia social reducida, por lo que en esas condiciones el accionista minoritario pierde interés para continuar en una o ambas de las sociedades escindidas. Por eso, la Ley le franquea también el derecho.

(g) Finalmente, el artículo 200 permite el ejercicio del derecho de separación en los demás casos que señale la Ley o el estatuto. La modificación al pacto suprimiendo un derecho de separación acordado, requiere el consentimiento de todos los accionistas y no tan sólo de una mayoría, como sucede en otras modificaciones del Estatuto respecto de las cuales el voto de la mayoría es concluyente.

Como se ha expresado, la impugnación de los acuerdos de una Junta General y la separación de un accionista sólo es posible en casos tasados y limitados, en vista a que el ejercicio incondicional y abusivo de ese derecho destruiría el principio básico de la sumisión al voto de la mayoría. En España, los tratadistas Garrigues y Uría llegan al extremo de sostener que aún en los casos contemplados por la ley, no procede la separación cuando la sociedad prueba que el acuerdo adoptado ha sido tomado en beneficio del interés general de la sociedad y sin el propósito de perjudicar a los minoritarios.

La tesis de los autores citados también se sustenta, obviamente, en el hecho de que en la mayoría de los casos la separación del minoritario se debe a que las actividades sociales no marchan bien y se encuentran en dificultades. Excepción hecha de los casos en que se actúa de mala fe, la sociedad se ve obligada a adoptar los acuerdos que generan el derecho de separación, con el propósito de buscar una actividad

más lucrativa, o un territorio más propicio, o una mayor fortaleza social mediante una fusión, o la escisión de actividades cuya rentabilidad no es similar. Este esfuerzo, muchas veces heroico, no puede ser castigado, permitiendo al accionista minoritario recuperar su capital como si nada hubiese sucedido, en medio de las dificultades de la sociedad. El ejercicio ilícito de ese derecho puede llevar al extremo de producir la ruina social, con daño para los accionistas mayoritarios y minoritarios.

Si el accionista minoritario intervino en la formación en la sociedad o adquirió acciones o participaciones de una sociedad, fue porque consideraba el negocio bueno y estaba dispuesto a correr el riesgo que su actividad, como es connatural en toda empresa humana, podía tener resultados negativos. Comprendiéndolo así, las leyes sobre sociedades que contemplan el derecho de separación han establecido plazos breves para el ejercicio del derecho de separación, y términos y condiciones benévolos, sin intereses, para la separación del minoritario, a fin de no afectar la supervivencia de la sociedad, ni agravar su situación de crisis. Por eso, los plazos para el pago que señala la ley se subordinan al compromiso de no afectar la estabilidad de la empresa. El artículo 210 de la Ley General de Sociedades, derogada, da la facultad al juez de imponer al socio minoritario la obligación de recibir el pago en especie cuando expresa que si "la sociedad no estuviese en posibilidades de realizarlos en dinero, se efectuará en la forma que determine el juez".

Esa es la norma en nuestra derogada Ley General de Sociedades que al respecto seguía el modelo de la ley española. Si las acciones se cotizan en Bolsa, es obvio que el pago debe hacerse conforme a la cotización; si no se cotizan, el valor que resulte del patrimonio líquido según el último balance aprobado. Si bien el mandato legal era correcto cuando se trata de acciones que se cotizan en Bolsa, la fórmula era defectuosa respecto de las no cotizadas, cuyo valor al tiempo del acuerdo es prácticamente un enigma. ¿Cuál es el valor real de las acciones de una empresa en esa circunstancia? Cualquier respuesta es aventurada, y la defectuosa forma del texto legal comentado permite al socio que se separa beneficiarse dolosamente, al ejercer un derecho de separación de una empresa cuya gestión es desfavorable y puede estar próxima a la liquidación. El concepto de patrimonio líquido es ilusorio, y está muy alejado del valor real de una empresa en dificultades.

Quien interviene en una sociedad, participa como socio a través de sus acciones o participaciones en la propiedad de los bienes que constituyen el activo social. Si bien es indudable que puede exigir que se le pague ese valor cuando las acciones se cotizan en Bolsa, pues es un valor conocido, la situación es totalmente diferente cuando se trata de acciones o participaciones no cotizadas y en las que el valor en libros, sin tomar en cuenta la situación económica del negocio, no refleja la realidad. En este caso, la separación debe ser fijada por las tasaciones directas e indirectas, señalando como valor final la semi-suma de ambas. Los resultados negativos del balance se reflejarían más en la fijación del valor.

El derecho de separación no se ha creado, pues, para dar oportunidad a algunos socios para convertir lo que ha sido una mala inversión, libremente efectuada, en un negocio brillante. Repetimos, al ingresar a la sociedad asumieran el riesgo del negocio y ya no son propietarios de bienes nuevos, cuyo valor pueda ser apreciado independientemente del fin al que están aplicados como si fuesen adquiridos nuevos y solicitados por el comprador en una tienda. Los bienes de una sociedad son objetos usados y aplicados a un fin. Si este fin no marcha, su valor es prácticamente nulo, y el socio, moral y jurídicamente, no puede eludir ese hecho.

Paradójicamente, la nueva Ley General de Sociedades, Ley 26887, dictada en 1998, en lugar de modificar el artículo 210 de la Ley derogada sobre los lineamientos que quedan hechos, para el efecto de hacer más equitativa la cantidad que recibe el accionista que se separa, ha legislado en sentido contrario, disponiendo que el pago debe efectuarse a los dos meses contados a partir del ejercicio del derecho de separación, con pago de intereses compensatorios calculados sobre la tasa más alta permitida por ley para los créditos entre personas ajenas al sistema financiero y, finalmente, devengando de modo adicional intereses moratorios.

La reforma es incomprensible y ha convertido el derecho de separación en ilusorio, si es que no lo ha suprimido. Mejor no se puede legislar para ello. Ninguna sociedad estará dispuesta, en el caso de estar en dificultades, a adoptar alguno de los acuerdos que facultan al accionista minoritario para realizar un pingüe negocio con la desgracia social, y ejercer un derecho de separación abusivo e injustificado. La conclusión indeclinable es que el instituto deviene inútil y que la sociedad preferirá marchar a la liquidación o la quiebra, con pérdida total de su patrimonio, pues como dice Voltaire, "los acreedores y los accionistas, en esos casos, ven con desesperación cómo lo que queda del quebrado, se lo lleva la justicia".

No sólo los accionistas sufrirán las consecuencias del nuevo texto, los acreedores también serán burlados, pues cobrarán después del accionista que se separa, quien inclusive puede estar coludido con los otros accionistas para frustrar a los acreedores.

No cabe pensar que los autores de la nueva Ley General de Sociedades, después de meditarlo, optaron por introducir las modificaciones a que se ha hecho referencia, cuando una simple reflexión descartaba esa fórmula. Lo sucedido, por el contrario, debe atribuirse a la forma precipitada como se tramitó la aprobación de esa Ley, y a la colaboración usual de abogados espontáneos, quienes aprovecharon el proceso de modificación de la Ley General de Sociedades -hoy especie de zoológico jurídico que incluye todas las formas asociativas- para introducir en su texto cambios destinados a ser invocados dolosamente en procesos judiciales a su cargo.

Evidentemente, esa acción fue un gesto o intento torpe e ignorante, puesto que los jueces no aceptarían la invocación retroactiva de la nueva ley. Obviamente, el nuevo texto fue un inútil torpedo bajo la línea de flotación a la Ley y a sus autores. Entendemos que en la vida real se invocó efectivamente la nueva ley a un proceso existente y como era lógico, esa pretensión retroactiva fue rechazada por el juez.

Sería interesante que los redactores de la Ley General de Sociedades identifiquen y hagan pública esa espontánea cooperación legislativa, como forma de desterrar la reprobable práctica de intervenir en la redacción de códigos y leyes en proceso de revisión, para servir intereses particulares, como ha sucedido frecuentemente en el curso de nuestra historia legislativa.

Por la supervivencia de las sociedades, el absurdo texto del artículo 200 de la Ley General de Sociedades vigente debe ser modificado y sustituido por el artículo 210 de la antigua ley derogada, con dos cambios. Primero, que el derecho de separación no sea exigible si se prueba que el acuerdo ha sido adoptado en interés de todos los accionistas y de la sociedad y no de un grupo. En segundo término, que el valor de las acciones o participaciones a reembolsar sea el resultado de la semi-suma de la tasación directa e indirecta del activo, pagadera en plazos que no afecten la estabilidad de la sociedad, y que en caso de falta de liquidez, pueda ser cancelada a criterio judicial en especie, mediante la aplicación de bienes no esenciales para el fin social. Un artículo así modificado, constituirá el texto correcto a ser aplicado desde su promulgación.

Por último, cabe aprovechar de esta ejemplar experiencia y como práctica, establecer que todo cambio sugerido al texto original de una ley en revisión por personas ajenas a la Comisión, debe ser presentado por escrito, con la correspondiente exposición de motivos y que luego, al promulgarse la ley, esa documentación se haga pública para evitar que su autor pretenda utilizar su gazapo para sus intereses particulares. El caso examinado en los párrafos anteriores constituye un ejemplo claro que los redactores de códigos y leyes deben tener siempre presente y no aceptar propuestas de personas que irresponsablemente las formulan, guiadas por un interés particular y sin importarles las consecuencias generales. También, servir para recordar a los legisladores proceder con prudencia y con la consulta de otras legislaciones y doctrina internacional, pensando que la ley que se va a dictar tendrá consecuencias en el bienestar o el daño generales, y que no puede contener principios y reglas exóticos a las contemplados por la legislación mundial.

PROTECCIÓN DE LOS ACCIONISTAS MINORITARIOS EN LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS ABIERTAS

Augusto Adrianzén*

La sociedad Anónima Abierta se caracteriza por la presencia de un gran número de accionistas que individualmente no poseen una participación significativa del capital social. Ello, implica que dichos accionistas no puedan influir en las administración de las referidas sociedades, quedando sin protección sus intereses frente a la actuación de los accionistas mayoritarios y a la de los órganos de administración de la sociedad.

En el presente artículo, el autor nos describe los mecanismos que se han regulado a fin de que los accionistas que califiquen como minoritarios cuenten con una protección adecuada de los derechos que les corresponden como tales, de tal manera que el Mercado de Valores se desarrolle eficientemente.

Los inversionistas son partícipes esenciales en el Mercado de Valores. De éstos, un gran número lo es al haber adquirido valores representativos de derechos de participación, como acciones. El porcentaje mayoritario de los precitados accionistas lo constituyen pequeños inversionistas privados que inyectan dinero en la economía y en la industria, los cuales son considerados accionistas minoritarios. En consideración a lo señalado, es de interés conocer cuáles son los beneficios que la ley otorga a este tipo especial de accionistas al interior de las Sociedades Anónimas Abiertas (S.A.A.).

I. INTRODUCCIÓN

La anterior Ley General de Sociedades - Ley 16123, modificada por el Decreto Legislativo 311 - que rigió hasta el 31 de diciembre de 1997, se orientaba fundamentalmente a aquellas empresas con alta concentración accionaria, no estableciendo, en consecuencia un mecanismo adecuado de protección a favor de los inversionistas en aquellas empresas con gran número de accionistas. Por ello, luego del auge experimentado a partir de la década del ochenta en la negociación de acciones a través de mecanismos centralizados de negociaciones, como es el caso de la Rueda de Bolsa de la Bolsa de Valores Lima (BVL), fue necesario establecer un marco legal que facilitara la canalización de inversiones privadas en empresas cuyas acciones se cotizaban en Bolsa.

En ese contexto, con fecha 24 de diciembre de 1991 se dictó la Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Sociedades de Accionariado Difundido - Decreto Legislativo 672 - , que consideraba de pleno

* Abogado.

derecho como tales a aquellas sociedades anónimas en las que no menos de mil accionistas fueran titulares de por lo menos el 25% del capital social suscrito.

El precitado dispositivo adicionalmente establecía, entre sus particularidades, que el estatuto de la denominada sociedad de accionariado difundido no podía contener disposición alguna que restringiese la libre negociación y transferencia de las acciones en Bolsa y su negociación en Rueda. Igualmente, no reconocía e invalidaba la concesión de derechos preferencias a accionistas para adquirir acciones en caso de transferencia de éstas.

Asimismo, dadas las características peculiares de ese tipo de sociedades, dispuso que las Juntas Generales de Accionistas podían llevarse adelante con un quórum menor al exigido para las otras sociedades anónimas y adicionalmente, podían ser convocadas hasta en tres oportunidades.

También estableció la obligación de dichas sociedades de informar a sus accionistas en cuanto al número, valor nominal, porcentaje accionario y derechos que le correspondían a las acciones de su propiedad.

Finalmente, con el objeto de garantizar un adecuado cumplimiento de la Ley, así como el de proteger al accionista minoritario, la misma norma dispuso que la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) se encargará de supervisar, en forma permanente, las actividades de las sociedades de accionariado difundido, estableciendo una serie de atribuciones y deberes en cuanto a la exigencia de la presentación de cierta información a los accionistas, convocatoria a juntas, supervisión de elecciones y representantes y resolución, en vía administrativa, de cualquier asunto relativo al proceso de elección de Directores y Representantes.

De otro lado, la antigua Ley del Mercado de Valores - Decreto Legislativo 755 del 8 de noviembre de 1991 - , cuya parte pertinente fue derogada por la Tercera Disposición Final de la Ley 26887 - Ley General de Sociedades; consideraba S.A.A. a aquellas sociedades anónimas que realizaban oferta pública de sus acciones o cuyo capital social se encontraba en poder de más de 25 accionistas, que poseyeran en conjunto más de 30% del capital social, sin que, individualmente, ninguno alcanzara más de 5%. Adicionalmente, la misma norma consideraba S.A.A. a las sociedades que tuvieran emitidas, por oferta pública, acciones con preferencia sin derecho a voto o títulos representativos de obligaciones convertibles en acciones en una proporción acumulada superior al 25% del capital social.

Siguiendo el mismo principio que el establecido en la Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Sociedades de Accionariado Difundido, antes mencionada, el Decreto Legislativo 755, establecía que las S.A.A. se encontraban sometidas al control y supervisión de CONASEV, pudiendo dicha institución convocar a Junta General de Accionistas, cuando oportunamente no lo hubiere efectuado el directorio de la sociedad.

Actualmente, la Ley 26985 - Ley de Protección al Accionista Minoritario de las Sociedades Anónimas Abiertas, publicada el 29 de octubre de 1998, establece diversas disposiciones que deben cumplir las S.A.A., las mismas que tienen por objeto proteger los derechos de sus accionistas minoritarios al interior de las S.A.A. reguladas por la Ley General de Sociedades.

Si bien, podría considerarse que la nueva Ley General de Sociedades establece similares condiciones a las ya comentadas para que una sociedad anónima sea considerada como S.A.A., teniendo en cuenta los cambios que ha introducido al respecto, conviene definir de un lado qué entiende nuestro Derecho Positivo como S.A.A. y a partir de ello establecer a quién debe considerarse Accionista Minoritario.

1. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR SOCIEDAD ANÓNIMA ABIERTA

De acuerdo a la Ley General de Sociedades, la S.A.A. es una de las formas especiales de sociedad anónima, la misma que queda configurada por las características que allí se establecen.

Sin embargo, en una primera aproximación a este concepto, consideramos oportuno y de utilidad señalar lo que la doctrina entiende por S.A.A. o *Corporate System*, en contraposición con la llamada Sociedad Anónima Cerrada (S.A.C.) o *Close Corporation*.[1]

En primer lugar, atendiendo a la forma cómo se relaciona con el exterior, la S.A.A. ha sido definida como "un mecanismo jurídico emisor de títulos negociables (...) para recoger el ahorro público" ; a diferencia de la S.A.C. que no acude al mercado de valores, básicamente atendiendo a sus rasgos internos y en tanto que es identificada por una sociedad relativa-

[1] Estas diferencias han sido explicadas por NGO BA THANH. "La Sociedad Anónima Familiar". Hispano Europeo. Barcelona, p. 171 y ss.

mente pequeña o familiar, no teniendo, en términos reales, capacidad de competir por los recursos de los agentes superavitarios disponibles en el mercado". [2]

Por otra parte, atendiendo a sus rasgos internos, la diferencia entre una S.A.A. y una S.A.C. se manifiesta en dos aspectos: A) El comportamiento interno de los socios es sustancialmente distinto según se trate de cada tipo societario. En la S.A.A., que capta el ahorro de los inversionistas vía subscripción pública, existe una relación itálica *intuito pecuniae* pues el contrato social se celebra o se mantiene basándose en el aspecto exclusivamente económico; mientras que en la S.A.C., existe una relación itálica, es decir, basado en la confianza mutua, prevaleciendo las relaciones personales entre ellos. B) En la S.A.C. se considera que las calidades de administrador y propietario coinciden, mientras que en la S.A.A. no existe esta coincidencia, existiendo diversos grados de relación entre la propiedad y la gestión. [3]

De otro lado, el artículo 234 de la Ley General de Sociedades establece que una sociedad anónima puede sujetarse al régimen de la S.A.C. cuando tiene no más de veinte accionistas y no tiene acciones inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores. En definitiva, la S.A.C. es bastante similar a una sociedad comercial de responsabilidad limitada, pues entre otros rasgos comunes, sus socios no pueden ser más de veinte, existen limitaciones a la libre transferencia de acciones, y su organización administrativa puede funcionar sin directorio.

Teniendo en cuenta que las S.A.A. constituyen un instrumento mediante el cual se facilitan las inversiones privadas tanto de grandes como de pequeños inversionistas, es necesario que sus acciones sean libremente negociables, es decir, libremente transferibles, a diferencia de lo que sucede en la S.A.C., que es básicamente una sociedad de personas caracterizada por restricciones a la transmisibilidad de las acciones, pues se trata de mantener la identidad del socio.

Si bien las diferencias expuestas parecen haber sido tomadas en cuenta por el legislador a la hora de definir qué se entiende por S.A.A. o S.A.C. en nuestro ordenamiento, no hay una coincidencia exacta de conceptos. Es así que el ordenamiento legal peruano construye un concepto propio, el mismo que se basa en determinadas características también propias que la Ley General de Sociedades enumera.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 249 de la Ley General de Sociedades, a efectos de ser considerada como tal, la S.A.A., ha de cumplir, cuando menos, una o más de las siguientes condiciones: i) haber hecho oferta pública primaria de acciones u obligaciones convertibles en acciones; ii) tener más de setecientos cincuenta accionistas; iii) más del 35% de su capital debe pertenecer a 175 o más accionistas, sin considerar dentro de este número aquellos accionistas cuya tenencia accionaria individual no alcance al dos por mil del capital o exceda del 5% del capital; iv) constituirse como tal; y v) que todos lo accionistas con derecho a voto aprueben por unanimidad la adaptación a dicho régimen. Debe tenerse en cuenta que conforme al articulo 263, la adaptación a S.A.A. tendrá carácter obligatorio cuando al término de un ejercicio anual alcance los numerales i), ii) o iii) antes nombrados.

2. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR ACCIONISTA MINORITARIO

La antigua Ley del Mercado de Valores, aprobada por Decreto Legislativo 755, consideraba accionista minoritario a aquél que directa o indirectamente poseía una participación en el accionariado no mayor a la requerida para acceder a la elección de un director.

La Ley General de Sociedades, al no definir el concepto de accionista minoritario, permite comprender como tal a aquel accionista que cuenta con una reducida o ínfima participación en el capital social; o como aquél cuyo accionariado representa una parte considerable de la misma y que si bien no tiene el control, cuenta con los mecanismos que le permiten designar directores en el Directorio de la sociedad, y por tanto, acceder a información privilegiada o reservada de la sociedad. Se comprende de esa manera dentro del concepto de accionista minoritario a dos accionistas cuya posición, influencia e intereses en la sociedad pueden ser radicalmente distinto e incluso opuestos.

De otro lado, el Reglamento de Oferta Pública de Adquisición y Compra de Valores aprobado por Resolución CONASEV 630-97-EF-94.10 y publicado el 24 de octubre de 1997, considera participación significativa a toda tendencia directa o indirecta de acciones con derecho a voto que represente porcentajes iguales o superiores al 25% del capital social de una sociedad cuyas acciones representativas del capital social con

[2] SIERRA PUENTE-ARNAO, Gerardo. "El Mercado de Valores en el Perú", Cultural Cuzco S.A. Lima, 199, p. 188.
[3] Al respecto, puede verse GUBBINS, Maria Luisa. "La Sociedad Anónima Abierta en la Ley General de Sociedades". Tesis de Bachiller en Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1987. p. 104 y ss.

derecho a voto se encuentren inscritas en una bolsa de valores.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo antes expuesto, se considera necesario que la ley establezca un porcentaje pequeño a efectos de determinar a quién debe considerársele como accionista minoritario de una S.A.A. y, por lo tanto, gozar de todos los mecanismos de protección que debe otorgar el Estado.

Teniendo en consideración los escasos recursos del Estado y la mejor asignación de los mismos, se estima que los mecanismos de protección en los cuales interviene el Estado (como por ejemplo, los contenidos en la Ley de Protección a los Accionistas Minoritarios) deberían estar reservados para los accionistas que cuenten con una participación reducida y poco significativa en el capital social de una S.A.A.. Si bien es materia discutible y subjetiva la determinación de ese monto o porcentaje de acciones que deberían ser señalados para reconocer que un accionista minoritario puede acceder a mecanismos de protección administrativos, lo más conveniente sería considerar que este monto no debería superar el 5% por cuanto el artículo 255 de la Ley General de Sociedades señala que ese porcentaje es el mínimo para solicitar la celebración de Junta General de Accionistas en una S.A.A.

Aquellos accionistas de una empresa de la gran minería, industria, servicios o inversiones que cotizan sus valores en Bolsa, quienes no tienen una participación accionaria mayoritaria pero sí significativa en dichas S.A.A., pueden acceder a los mecanismos de conciliación, arbitraje o judicial contando con los medios suficientes para tener a su servicio la mejor asistencia profesional para el cuidado y defensa de sus intereses.

A partir de lo señalado en los párrafos precedentes, se considera que el Estado peruano puede lograr una mejor asignación y uso de los reducidos recursos con que cuenta, orientando los mecanismos de protección a aquellos accionistas minoritarios de las S.A.A. que cuenten con menos del 5% de participación accionaria.

De allí que la noción de accionista minoritario de nuestra ley tal vez pueda ser explicada con la diferenciación que hizo ya varios siglos atrás José de la Vega, quien refiere que en contraposición a los accionistas que integran el grupo de control en una sociedad, hay otro que sólo busca una colocación a su capital (los **Príncipes de la Renta**); otros que se proponen simplemente comprar acciones para revenderlas a mayor precio (los **Mercaderes**) y otros que tienen como objetivo especular con las acciones en Bolsa (los **Jugadores**).[4] Estos tres tipos de accionistas carecerían de *affectio societatis*, es decir, de interés por los negocios sociales, por lo que generalmente se ausentan de las juntas generales, lo que ameritaría algún tipo de protección especial por parte de la ley.

II. FORMAS DE PROTECCIÓN A LOS ACCIONISTAS MINORITARIOS

La protección a los accionistas minoritarios de las S.A.A. que dispensa la ley, y que le da efectividad el Comité de Protección del Accionista Minoritario de CONASEV creado con tal propósito, es que éstos cuenten con una información adecuada, y adicionalmente reciban tanto sus títulos representativos de acciones como los dividendos a que tienen derecho.

Según información periodística publicada el día 9 de noviembre de 1999 en el Diario Oficial "El Peruano", en los últimos cuatro meses, el Comité antes mencionado había resuelto 94 controversias entre las S.A.A. y sus socios minoritarios por la titularidad de ciento dos mil acciones, cuya valorización superaría los quinientos mil nuevos soles. Asimismo se informó que la mayoría de reclamos correspondió a los sectores de servicios, minería y agroindustria.

1. PUBLICACIONES

De acuerdo con lo establecido por el artículo 2 de la Ley 26985, con el objeto de proteger efectivamente los derechos de los accionistas minoritarios, las S.A.A. tienen la obligación de publicar en un plazo que no excederá de los sesenta días de realizada la Junta Obligatoria Anual a que se refiere el artículo 114 de la Ley General de Sociedades, el número total de los títulos representativos de acciones no reclamados y el valor total de los mismos, según la cotización vigente en el mercado de valores. De igual modo, deben publicar el monto total de los dividendos no cobrados y exigibles conforme al acuerdo de declaración de dividendos indicando el lugar donde se encuentran los listados con información detallada, a efectos de que los accionistas minoritarios puedan reclamar sus títulos representativos de acciones y/o cobrar sus dividendos.

[4] SERRA PUENTE-ARNAO, Gerardo: Op. cit., p. 191.

2. SOLICITUD DE ENTREGA DE CERTIFICADOS Y/O DIVIDENDOS

El procedimiento por el cual un accionista solicita la entrega de los títulos representativos de sus acciones y/o sus dividendos es sumamente sencillo. El artículo 3 de la Resolución CONASEV 038-99-EF/94.10, publicada el 12 de Marzo de 1999, la misma que aprueba las Normas Procedimentales de la Ley de Protección a los Accionistas Minoritarios de las S.A.A., establece la documentación que debe presentarse en el caso que sea la solicitante una persona natural o jurídica.

En el caso de personas naturales deberá presentar:

a) Solicitud verbal o en el formato proporcionado por la sociedad o solicitudes que tengan elementos suficientes para emitir pronunciamiento;
b) Documento de identidad del recurrente;
c) Poder suficiente que acredite la representación del titular, de ser el caso;
d) Documento que acredita la calidad de heredero o legatario del titular; y,
e) Demás documentos adicionales que acrediten su derecho.

En el caso de personas jurídicas la documentación a presentar será la siguiente:

a) Solicitud por escrito con firma del representante legal o presentada en el Formato Único del Colegio de Notarios;
b) Documento de identidad del recurrente;
c) Poder suficiente en el que consten las facultades del representante legal, debidamente inscrito en los registros públicos;
d) Certificado de vigencia de poder del representante expedido por el Gerente General de la persona jurídica solicitante; y,
e) Demás documentos adicionales que acrediten su derecho.

Una vez presentada la documentación correspondiente, la sociedad tiene treinta días calendario para entregar o denegar el pedido. La denegación puede ser expresa o ficta, quedando en ambos casos el solicitante libre para reclamar ante CONASEV.

3. RECLAMACIÓN ANTE CONASEV

Luego de producida la denegatoria, expresa o ficta, el accionista tiene quince días hábiles hasta que se eleve el expediente al Comité de Protección al Accionista Minoritario de CONASEV, quien a su vez tiene treinta días hábiles para resolver, pudiendo ser materia de acción contencioso-administrativa dicha resolución. Sin embargo, excepcionalmente, en caso que el Comité requiera información y/o documentación podrá suspender el plazo antes señalado (artículo 7 de la Ley 26985 y artículos 8 y 10 de la resolución CONASEV 038-99-EF/94.10).

En el supuesto que el Comité de Protección al Accionista Minoritario de CONASEV emita una resolución favorable al solicitante, éste, adjuntando copia de dicha resolución, debe requerir por escrito a la sociedad la entrega de sus certificados de acciones y/o dividendos, los cuales deben ser entregados en un plazo no mayor de quince días.

En cuanto a la competencia y facultades que la Ley 26985 otorga a CONASEV, se presentan algunos interrogantes como: ¿qué debe entenderse por la entrega del certificado de acciones y dividendos? ¿podría una accionista que recibe un certificado por diez acciones reclamar que le corresponden en realidad mil acciones?

Al respecto, a partir de una interpretación restrictiva de la Ley 26985, concordada con el artículo 91 de la Ley General de Sociedades que establece que la sociedad considera propietario de la acción a quien aparezca como tal en la matrícula de acciones, podría concluirse que CONASEV no puede ir más allá de lo que está registrado en la Matrícula de acciones de la sociedad, debiendo el accionista recurrir al Poder Judicial con el objeto de reclamar sus derechos.

Sin embargo, respecto a este mismo tema, teniendo en cuenta que el objeto de la Ley 26985 es "proteger efectivamente los derechos de los accionistas minoritarios", encargándose a CONASEV resolver las controversias que surjan entre el accionista minoritario y la sociedad, derivadas de la no entrega de los títulos representativos de acciones y/o dividendos, se considera que el accionista debería dar por denegada la diferencia que a su juicio le corresponde y reclamar ante dicha institución por el saldo una vez recogido el certificado que pone a su disposición la empresa. Lo contrario sería sostener que la facultad de CONASEV es de mero trámite administrativo sin cumplir en realidad con el propósito de solución de controversias que le asigna la ley.

Adicionalmente, se podría efectuar la siguiente pregunta: ¿qué sucede si una persona que no figura en el Libro de Matrícula de la sociedad desea acogerse a este mecanismo? Sobre el particular, se estima que la sociedad podría válidamente afirmar que el mecanis-

mo de protección está restringido a quienes tienen la calidad de accionista. En el futuro, se espera que con la publicación de las resoluciones del Comité se establezca una jurisprudencia apropiada al respecto.

4. QUEJAS

Una figura interesante es una regularización a través de Normas Complementarias Procedimentales a la Ley 26985 aprobadas mediante Resolución CONASEV 038-99-EF/94.10 de las quejas de hecho, que tiene por objeto agilizar el proceso e impulsar su trámite.

La norma ha considerado la presentación de las quejas sólo en los siguientes supuestos: cuando la sociedad no admite la solicitud o el reclamo y cuando no eleva el expediente ante CONASEV. Es de notar entonces, que estos supuestos responden a una etapa en la que en estricto, no se ha iniciado el procedimiento administrativo y aún no es competente el Comité, por lo que acertadamente son reguladas como queja de hecho.

Si bien las Normas Complementarias Procedimentales de la Ley de Protección al Inversionista Minoritario no se pronuncian respecto a las quejas de derecho, se estima que por tratarse de un procedimiento administrativo, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, ésta prevalece por tratarse de un procedimiento administrativo. Sin embargo, habría sido conveniente que dichas normas complementarias consideraran también la regulación de las quejas de derecho, a efectos de concordar plazos y trámite. Igualmente no se ha regulado el abandono del proceso, siendo en este caso inaplicable el término de abandono contenido en la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos por cuanto es mayor al plazo de resolución del reclamo que es de apenas treinta días hábiles, existiendo, entonces, en este supuesto, un vacío legal al respecto.

5. SANCIONES A LA SOCIEDAD INFRACTORA

Debe tenerse en cuenta que en caso que una S.A.A. no cumpla con sus obligaciones de publicación antes referidas, así como en el caso que injustificadamente no entregue los títulos representativos de acciones y/o dividendos a que sus accionistas tienen derecho, recibirá una sanción administrativa no menor de cincuenta, ni mayor de cien Unidades Impositivas Tributarias.

Al respecto, se considera que la norma debe establecer una escala de sanciones de acuerdo a la gravedad de la falta, pues en algunos casos la sanción podría resultar no sólo desproporcionada sino también irracional; tal como se ilustra mediante dos supuestos tomados al azar, i) en el que la S.A.A. se demore un día en efectuar la publicación; y ii) cuando el nombre del accionista fue erróneamente registrado en el listado.

6. OTRAS DISPOSICIONES

Las Normas Complementarias Procedimentales de la Ley de Protección al Inversionista Minoritario contiene tres disposiciones finales de las cuales merece comentario la Segunda, que dispone la excepción de la publicación del listado final de accionistas que no han recogido sus certificados de acciones ni dividendos pendientes de pago cuando el costo de la publicación supere el 50% del valor nominal de aquéllos. Si bien la disposición es valiosa y acertada por cuanto evita la aplicación irracional de la ley cuando se trate de una sociedad con problemas financieros, o bien porque en la práctica los accionistas perderían sus dividendos pendientes de pago, se considera que la Ley 26985 no faculta expresamente a CONASEV para determinar situaciones de excepción como la señalada.

El monto del 50% es igualmente arbitrario porque considerar gastos de publicación por el valor de los dividendos por recibir, incluyendo el valor nominal de las acciones, continúa siendo excesivo y la consideración del valor nominal de las acciones es injusta porque no necesariamente es de liquidez inmediata para el accionista y puede recibir un menor valor en el mercado. Más acertado habría sido remitir la excepción a la situación de los estados financieros de la sociedad en el ejercicio anterior si ésta se encuentra en pérdida, circunstancias de insolvencia o reestructuración; o considerar alguna disposición similar a la contenida en el artículo 319 de la Ley General de Sociedades que considera el 2% de los intereses anuales devengados por obligaciones emitidas para solventar los gastos normales para el sindicato de obligacionistas, o bien disponer que no se puede exceder el tercio del valor nominal de los dividendos pendientes de pago.

Con fecha 24 de setiembre de 1999, fue publicado en el Diario Oficial El Peruano la Resolución del Comité de Protección al Accionista Minoritario 81-99-EF/94.COPA que regula las nuevas emisiones de acciones y dividendos cuando está en curso el proceso anual de publicaciones o cuando éste ha concluido.

Las ideas centrales de la precitada resolución son las siguientes:

a) Cuando estando en curso el proceso de publicaciones se produce una nueva emisión o entrega de acciones, debe ser comprendida en las publicaciones que resta realizar;
b) Cuando ocurra lo señalado en el literal anterior, las publicaciones deben ser claras al distinguir los montos de las acciones y total de dividendos para que no exista confusión; y,
c) Si concluido el proceso se producen nuevas emisiones de acciones, deben ser comprendidas en el proceso anual siguiente haciendo la distinción correspondiente.

Partiendo del principio básico de que toda información con que cuenten los inversionistas debe ser veraz, suficiente y oportuna, se considera adecuado que el precitado Comité, cumpliendo con sus funciones de proteger al accionista minoritario de las S.A.A., sin necesidad de incrementar los costos de las publicaciones, haya establecido la necesidad de que éstos cuenten con una información adecuada con el objeto de tener los elementos de juicio necesarios, a efectos de modificar su decisión de invertir o no en el valor.

Si bien, en el caso de publicaciones que deben efectuarse en el proceso anual siguiente señalando la nueva emisión o entrega de acciones que se hubiera producido luego de concluido el proceso de publicación, pareciera que no se está protegiendo adecuadamente al accionista minoritario, puesto que sólo contaría con la información incompleta, se debe tener en cuenta que la ley sólo puede y debe proteger al accionista diligente.

El accionista diligente debería tomar conocimiento de los aumentos de capital, fusiones y escisiones que ocurran en el transcurso del ejercicios, pues la Ley General de Sociedades obliga a las S.A.A. a publicar avisos cuando ocurran estos eventos. Adicionalmente, por disposición del Reglamento de Hechos de Importancia e Información Reservada aprobada por Resolución CONASEV 307-95/94.10, que es de aplicación a las S.A.A., éstas se encuentran obligadas a comunicar a la Bolsa de Valores y a CONASEV, hechos de importancia tales como aumentos de capital, fusiones, escisiones, convocatorias a juntas de accionistas, entrega de beneficios en acciones, efectivo o especie, fecha de entrega de acciones, dividendos u otro beneficio, figurando dichas comunicaciones en los boletines correspondientes que son puestos a disposición de los accionistas interesados, por lo que una vez culminado el proceso anual de publicaciones que dispone la Ley 26985, el accionista minoritario tiene a su disposición otros mecanismos que le permiten el acceso a la información adecuada para la toma de decisión respecto a sus valores.

Sin perjuicio de lo comentado, tanto la Ley 26985, la Resolución CONASEV 038-99EF/94.10 y la Resolución del Comité de Protección al Accionista Minoritario 81-99-EF/94.COPA, regula un procedimiento novedoso de protección que se espera, rinda los frutos esperados.

Aramburú Heudebert & Asociados
Abogados

535 Calle Antequera
San Isidro

Telf: 442-4829
e-mail: estudio@aramburu.com.pe

DOMAIN NAMES VS. DERECHOS MARCARIOS: APROXIMACIONES AL CONFLICTO

Humberto Zúñiga Schroder*

En el presente artículo el autor trata a profundidad un tema de gran actualidad y presencia dentro del Derecho hoy en día, pero que no ha recibido a nivel legislativo la importancia que se merece: el tema de los Domain Names, sus características, posibilidades y problemas.

Específicamente, el autor se centra en los posibles problemas a surgir entre dichos domain names o nombres de dominio, y el derecho de marcas.

Así, el autor realiza una exhaustiva descripción del sistema de internet y su funcionamiento, para luego pasar a tratar concretamente los domain names, y su relación con el derecho marcario, finalizando con una serie de valiosas sugerencias de solución al conflicto en cuestión.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de Internet como vehículo de comunicación, intercambio de información y celebración de negocios en los últimos años ha experimentado un crecimiento veloz, como ningún otro medio ha podido haber experimentado. Así, según datos suministrados por el U.S. Department of Commerce[1], la radio tuvo que experimentar una existencia de casi 38 años antes que pudiera atraer a 50 millones de oyentes, mientras que a la televisión le tomó 13 años el poder generar 50 millones de televidentes. Estos datos se ven minimizados si es que tomamos en cuenta, a manera de ejemplo, que en sólo cuatro años el uso de la *web* ha crecido de tres millones, a más de 100 millones de usuarios, existiendo en la actualidad más de 320 millones de páginas en la *web*, las cuales se espera, crezcan en más de 1000% en los próximos tres años. Este crecimiento desmesurado, sin embargo, no se ha visto acompañado por una regulación legal adecuada, lo cual ha generado una utilización indebida de estos servicios, en desmedro no sólo de personas naturales, respecto de derechos constitucionalmente protegidos como lo pueden ser el derecho a la imagen, a la libertad de información, entre otros; sino también de corporaciones, empresas y personas jurídicas en general, respecto de sus marcas, logos, productos, imágenes, etc.: un estimado de 18.5 billones de dólares de un total de 250 billones de dólares en ventas de material y derechos registrados se vio perdida debido a la piratería en 1997[2]. El problema día a día se recrudece y el Perú no se ha visto exento del mismo; por ello, el presente trabajo tiene por finalidad esencial el hacer referencia a un punto específico de

---

* Alumno de noveno ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

[1] *"Taking Control of Copyrights and Trademarks Online"* En: Inta Bulletin, November 1, 1998, Vol. 53, número 20. p.6. (Traducción Libre).

[2] Ibid. p. 6.

Internet y su especial relación con derechos intelectuales: los nombres de dominio o domain names.

1. INTERNET Y SU EVOLUCION HISTORICA

1.1. Surgimiento del Sistema e Implementación del DNS

El primer punto de aproximación al tema requiere hacer una breve referencia a lo que constituye el Internet, la evolución de dicho sistema, y las principales características que lo revisten. Así, y de una manera puntual, Internet puede ser definido como una red mundial de computadoras capaz de enviar y recibir información. Los inicios de dicho sistema podemos retrotraerlos a los años '60, en los que el Departamento de Defensa de los Estados Unidos comienza a desarrollar un sistema conocido como ARPANET (*Advanced Research Projects Administration Network*) el cual fue creado con la finalidad de conectar varios espacios militares y de investigación con el objetivo, según algunas personas, de superar un ataque nuclear; pero realmente funcionó como un proyecto puramente tecnológico entre universidades: existiendo hasta 1989, año en que fueron canceladas definitivamente sus operaciones. Durante la vigencia de las mismas, ARPANET desarrolló un modelo en transferencia de información conocido como "Control de Transmisión de Protocolo / Protocolo Internet (*Transmission Control Protocol / Internet Protocol:* "TCP / IP") el cual, en su cuarta versión, constituye el protocolo o registro *standard* utilizado por los usuarios de Internet en la actualidad. Estos protocolos permitían la comunicación con los diferentes sistemas de computación en la creación de un método para conducir información a través de distintos medios de comunicación. Ahora bien: para poder identificar una computadora dentro de Internet, a cada una de ellas se le asigna una dirección de Protocolo Internet (en adelante dirección IP), la cual está conformada por una cadena de cuatro números separada por puntos, que es única a nivel mundial[3]. Dada la complejidad de dicho sistema, y en vista de que cada dirección IP resultaba sumamente difícil de memorizar, surge el desarrollo del llamado "Sistema de Nombres de Dominio" (*Domain Name System* - DNS), implementado por el ingeniero Paul Mockapetris, que consiste en un grupo de bases de datos, distribuido a través de la red y diseñado para localizar las máquinas, buscando identificar las direcciones IP con equivalentes alfanuméricos llamados nombres de dominio. El siguiente ejemplo hipotético permitirá tener una imagen más clara de la figura:

a) Dirección IP: 402.420.92.32
   red sub-redes computadora

b) Nombre de dominio equivalente: rcp.net.pe

Tal como se puede observar, el nombre de dominio está conformado por varios dominios, separados entre sí por puntos, no permitiéndose letras acentuadas, ni eñes, ni subrayados. Este sistema, lógicamente, permite una identificación más sencilla del usuario y por ende, un intercambio más veloz y eficiente de información. La lectura correcta de un nombre de dominio debe efectuarse de derecha a izquierda, respetando los puntos que permiten una diferenciación correcta entre los diferentes niveles que conforman el mencionado nombre de dominio. Así, en primer lugar, es posible identificar al llamado dominio de mayor nivel (*top level domain*) el cual, en estricto, puede estar conformado por dos niveles: los sufijos genéricos y los sufijos geográficos. Los primeros permiten identificar de modo claro el tipo de organización, pudiéndose distinguir los siguientes:

.edu.- instituciones educativas.
.gov.- instituciones gubernamentales.
.org.- organizaciones privadas.
.com.- instituciones comerciales.
.mil.- instituciones militares.
.net.- servicios de proveedor de network.
.int.- organismos internacionales.

Los sufijos geográficos, por su parte, permiten identificar al país donde el usuario se encuentra localizado. A manera de ejemplo, podemos mencionar ".pe" para el Perú; ".us" para los Estados Unidos; ".fr" para Francia, etc.: cada país cuenta con su propio sufijo geográfico, siguiendo las pautas de la norma ISO 3166[4], y existiendo actualmente unos 230 dominios territoriales[5]. Ahora bien, continuando con la lectura ya señalada de derecha a izquierda, ubicamos inmediatamente a la izquierda del dominio de mayor nivel, el segundo nivel (*second level domain*), designado por el usuario y que normalmente corresponde a nombres de relevancia práctica o comercial de éste, mientras que a la izquierda del mismo, podemos ubicar

[3] SARTORI, Michael A: "*A proposal for the registration of Domain Names*" En: "*The Trademark Reporter*". Vol. 87, September, October 1997, número 5 . p.639 y 640. (Traducción Libre).

[4] BARDALES MENDOZA, Enrique: "Conflicto entre los nombres de dominio en Internet y los derechos sobre marcas", En: "Derecho y Sociedad". Revista editada por estudiantes de derecho de la PUCP; Lima, 13, 1998. p. 164.

[5] Citado por ORTECHO, José En: REDI: Revista Electrónica de Derecho Informático: http://derecho.org/redi/index.cgi?/Número%203%20-%20Octubre%20de%201988/ortecho.

el tercer nivel, el cuarto nivel, y así sucesivamente. A estas alturas, contamos ya con un nombre de dominio básico el cual no basta, sin embargo, para poder ingresar a la red y lograr comunicarnos con otros usuarios: para poder identificar un documento (o página) en Internet, es necesario individualizarlo por medio del localizador de recursos uniforme (*uniform resource locator* - URL)[6] el cual permite, además de especificar la computadora de donde proviene el nombre, acceder a la información que dicho nombre contiene: un ejemplo permitirá aclarar todo lo visto hasta el momento: para ello, utilizaremos la dirección en Internet de la Red Científica Peruana, institución encargada de realizar las funciones de registro delegado de Internet en el Perú, y que a su debido tiempo estudiaremos:

http://www.rcp.net.pe
localizador de recursos uniforme (URL)
nombre de dominio en estricto.

Como se puede apreciar, la dirección presentada puede desagregarse en dos sub-grupos básicos:

1. Localizador de recursos uniforme (URL), el cual podemos a su vez dividirlo en:
   1.1. http (*hyper text transfer protocol*).- permite crear el código de comunicación entre computadoras de la red universal.
   1.2. www (*world wide web*).- indica que la red universal de intercambio de información está siendo utilizada.
2. Nombre de dominio en estricto; el cual, siguiendo la metodología empleada, podemos dividirlo en:
   2.1. .pe.- dominio de mayor nivel que permite determinar el país donde se encuentra ubicado el usuario (en este caso, Perú).
   2.2. .net.- segundo nivel del nombre de dominio, conformado por la abreviatura genérica de los servicios de proveedor de *network*.
   2.3. .rcp.- abreviatura de la denominación "red científica peruana".

1.2. Administración de los nombres de dominio

Como es de suponer, el deseo de cada uno de los usuarios de este servicio de poder ser identificado en el sistema, lleva a la necesidad de regular el registro de cada uno de estos nombres de dominio, con la finalidad no sólo de individualizar los productos o servicios ofrecidos por estos usuarios, sino también para evitar, en la medida de lo posible, usos indebidos o registros confundibles de estos nombres de dominio (como es de suponer, uno de los aspectos más importantes de los dominios es que son únicos, siendo imposible que dos personas u organizaciones tengan simultáneamente la misma dirección; esto guarda relación con el hecho de que las palabras constituyen bienes escasos, requiriéndose por ello exclusividad). Esta labor de regulación es llevada a cabo por registradores oficiales, debiendo entenderse sin embargo, que el buscar el registro de un nombre de dominio implica acceder a una estructura piramidal, en la que cada registrador en la jerarquía es una autoridad delegada de un registrador superior. A escala mundial existen tres organismos administradores supervisados por la Autoridad de Asignación de Números de Internet (*Internet Assigned Numbers Authority*- IANA), comité de la Fundación Nacional de Ciencia (*National Science Foundation* - NSF) la cual es una entidad que permitió el acceso a finales de la década de los ochenta de los centros universitarios y de investigación a la red, y que es a su vez, la encargada de la administración de los dominios de mayor nivel (*top level domains*: TLD's) y su delegación a las agencias apropiadas[7]; estos organismos actúan en el ámbito regional coordinando su labor con los centros de información de la red (NIC - *Network Information Center*) que se crean a nivel de países, y que son:

a) InterNIC (*Internet Network Information Center*).- es el administrador de dominios para América y para las regiones que no tienen administrador delegado, creado por IANA en asociación con la Sociedad de Internet (*Internet Society* - ISOC).[8]

b) APNIC (*Asia Pacific Network Information Center*).- desempeña las mismas funciones para Asia.

c) RipeNCC (*Resaux IPEuropeens Network Coordination Centre*).- el cual es el homólogo europeo[9].

Siguiendo la estructura piramidal anteriormente reseñada, cada uno de estos tres organismos delega a determinada entidad en cada país, la labor de llevar a

[6] SARTORI, Michael A. Op. cit, p. 642.
[7] CUESTA ESGUERRA, Mauricio: "Las marcas y el nombre dominio en Internet" (Informe). Bogotá, Colombia. Tel. 211-3097. p. 4.
[8] El ISOC es un organismo no gubernamental el cual, desde 1992, ha servido a la comunidad internacional en la coordinación y desarrollo de actividades encaminadas al desarrollo de Internet, agrupando en la actualidad a más de 150 organizaciones y 6000 individuos en más de 100 países. Mayor información puede encontrarse en: http://www.isoc.org.
[9] CUESTA ESGUERRA, Mauricio Op. cit, p.4.

cabo el registro respectivo; así, y a manera de ejemplo, en los Estados Unidos el InterNIC opera a través del Network Solutions Inc. (NSI)[10], y se encarga del registro y administración de los siguientes nombres de dominio de mayor nivel: ".com"; ".org" y ".net". Para tener una breve idea del *boom* generado en el comercio por este servicio, en octubre de 1994, NSI registró aproximadamente 2.500 nombres de dominio y, en marzo de 1996, aproximadamente 44.000, mientras que para noviembre de 1996, la NSI registró un total de 800.000 nombres de dominio, de los cuales, un 90% de ellos pertenecen al nombre de dominio de mayor nivel ".com" (instituciones comerciales)[11]. Hacia finales de noviembre de 1998, ".com" contaba ya con 2.849.493 de dominios registrados a nivel mundial[12] mientras que, también para dicha fecha, el número total de dominios registrados era de 4.757.394.

1.3. Situación Peruana

En el Perú, la Red Científica Peruana (RCP) es la encargada de realizar las funciones de registro delegado de Internet, el que se conoce por PE-NIC. Dicha organización, que inició en 1991 sus actividades con 43 miembros, cuenta con más de 4.000 usuarios individuales a quienes, si les agregamos los usuarios de universidades afiliadas, da como resultado una cifra mayor a los 100.000 usuarios permanentes (agosto de 1998), sin contar a los que acceden por horas mediante cabinas públicas[13]. Las principales funciones desempeñadas por el PE-NIC son las siguientes:

a) Gestión administrativa y técnica del dominio de DNS de primer nivel para el Perú.

b) Configuración y operación del servidor de DNS primario para la zona "PE".

c) Configuración y operación del servidor de DNS secundario para la zona "PE"

d) Establecimiento y correcto funcionamiento de un número suficiente de servidores secundarios de DNS para la zona "PE" en Internet (dentro y fuera del Perú).

e) Registro de nombres de dominio de DNS de tercer nivel bajo "pe" para su uso en Internet.

f) Mantenimiento de una base de datos de dominios y proveedores registrados accesible en Internet.

g) Coordinación con los proveedores de servicios Internet en el Perú y otros usuarios del PE-NIC[14].

Siguiendo con el caso peruano, la RCP permite el registro para todos los dominios genéricos de mayor nivel, con excepción de ".int" (organismos internacionales). Para poder registrar mi propio nombre de dominio es necesario el suscribir un contrato de adhesión cuyas cláusulas se encuentran redactadas de manera unilateral por la RCP, siendo necesario que "el beneficiario declare que la solicitud de registro de dominio no vulnera derechos de propiedad industrial, intelectual o similares de terceros ..."[15]; y siendo necesario además que ÿªas partes declaren que el registro de un nombre de dominio no confiere derecho legal alguno sobre dicho nombre en favor del beneficiario, quedando éste únicamente facultado para distinguirse en la red Internet (...) "[16]. Sobre este punto volveremos más adelante, al estudiar la relación entre nombres de dominio con marcas registradas por terceros, lo cual será materia de análisis en el siguiente capítulo.

2. LAS MARCAS Y LOS NOMBRES DE DOMINIO EN INTERNET

2.1. Naturaleza de las marcas y necesidad de tutela estatal

En un reciente congreso sobre valorización de la propiedad intelectual celebrado en Lima, se reflexionó sobre la importancia que en nuestro mercado tiene el registro de marcas como propulsor del factor eficacia en las transacciones comerciales. Así, desde 1993, el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), ha registrado un total de 66 729 signos distintivos, de los cuales 29% se han registrado durante el período 1997-junio 1998, lo que refleja una

[10] DUPRE, Jennifer R.: *"A solution to the problem? Trademark infringement and dilution by Domain Names: Bringing the cyberworld in line with the "real" world"*, En: *"The Trademark Reporter"*. Vol. 87: September, October 1997,número 5. p. 616. (Traducción Libre).
[11] SARTORI, Michael A. Op. cit, p. 643 y 644
[12] V.B. PARTRIDGE, Mark. *"Internet Domain Name System: The Search for Solutions"*, En: American Intellectual Property Law Association (AIPLA). Seminar: 22nd Mid-Winter Institute. February 3-6, 1999: Walt Disney World Swan Lake, Buena Vista, Florida (resumen de las ponencias). p. 3. (Traducción Libre).
[13] Citado por IRIARTE, Erick. En: REDI: http://derecho.org/redi/numero1/erick.shtml
[14] En Red Científica Peruana: RCP-IP: Registro Delegado de Internet en Perú (PE-NIC).
[15] Formulario para registro de dominio en el *Top Level Domain* - PE Versión 5.1. Red Científica Peruana. Acuerdo de Registro de Dominio. p. 1.
[16] Ibid. p. 2.

tendencia creciente en la demanda de estos servicios. Del total registrado entre 1997 y junio de 1998, el 68% corresponde a marcas de productos, el 25% a marcas de servicios, y el resto a lemas y nombres comerciales[17]. Estos datos revelan la eficacia distintiva que las marcas confieren, constituyendo una pieza esencial para conseguir un adecuado funcionamiento del sistema competitivo, debido esencialmente a que la institución de la marca no sólo obedece al interés individual del empresario de diferenciar sus productos o servicios de los de sus competidores, sino también obedece al interés general de los consumidores para quienes la marca debe constituir información, facilitando su libertad de elección entre los bienes y servicios que existen en el mercado de consumo[18]. Debido a esto, los sistemas de protección de propiedad intelectual, y específicamente de marcas, generan valor, definiendo derechos de exclusividad privados sobre bienes cuya provisión es deseable desde el punto de vista social. Esto pues, hace necesario que el Estado lleve a cabo una efectiva política de protección respecto a las marcas, la cual tiene como fundamento el interés económico colectivo, y que podría sustentarse sobre la base de tres razones:

a. La de proteger el interés económico del titular de la marca, para cautelar su clientela que es un patrimonio, un valor económico.

b. Para proteger el interés de la sociedad, porque la usurpación de la marca puede alterar el orden público; y

c. Para proteger el interés económico del público consumidor, en vista de que el usurpador o falsificador lo quiere estafar, tratando de darle productos de menor calidad que el auténtico[19].

Evidentemente, esta protección se torna necesaria, dada la manifiesta racionalización en los actos de los individuos, los cuales buscan mayor eficacia económica en la toma de sus decisiones, bajo la premisa del menor costo y mayor beneficio. Resulta obvio que en la actualidad "las personas buscan la manera más eficiente (menos costosa) de estructurar sus relaciones, (...) e intentan usar el poder (riqueza o autoridad) que cada aproximación les da para acumular los máximos beneficios para sí mismos[20]. Llevado a extremos, este postulado puede sugerir que, en tanto no exista una regulación legal sobre determinado asunto, o en tanto dicha regulación fuese difícil de implementar dada la complejidad del asunto a tratar, los individuos pueden invadir la esfera de actuación de sus semejantes, en tanto dicha intromisión les reporte un beneficio económico. Lo dicho hasta el momento resulta relevante en la medida que la mayor parte de conflictos entre derechos intelectuales -léase marcas- respecto de nombres de dominio en Internet surge debido a un ánimo de aprovechamiento del infractor, unido esto a la falta de una adecuada regulación legal sobre el tema, lo cual configura que dicho problema tenga una actualidad evidente. Pero ¿en qué consiste este conflicto?

2.2. Referencias Generales sobre las Marcas

Un punto necesario de aproximación a dicho conflicto requiere el hacer referencia de manera breve a la noción de marca, y las principales funciones y características que la revisten.

Según nuestra legislación, "se entiende por marca todo signo que sirva para diferenciar en el mercado los productos y servicios de una persona de los productos o servicios de otra persona. Podrán registrarse como marcas los signos que sean perceptibles, suficientemente distintivos y susceptibles de representación gráfica ..."[21]. A partir de esta definición resulta obvio que las marcas se caracterizan por cumplir una función específica en el mercado, cual es identificar fácilmente un producto teniendo "... una función diferenciadora, cuyo objeto es distinguir un producto o servicio, para que no sea confundible con otro del mismo ramo"[22]. Sobre el particular Oscar Holguín, citando a Piergaetano Marchetti y Luigi Carlo Ubertazzi, menciona que, respecto de la marca, se consideran hasta tres posibles funciones:

"una función distintiva, o sea de identificación de la fuente de proveniencia del producto; una función de garantía cualitativa que conviene a la expectativa de parte del consumidor de una constante cualidad del producto distinguido con la misma marca; y finalmen-

[17] "Seminario Internacional sobre Valorización de la Propiedad Intelectual", realizado en la ciudad de Lima los días 19 y 20 de noviembre de 1998. (sin numeración).
[18] VILLAVICENCIO BALVÍN, Ylva "Protección a las Marcas Notoriamente Conocidas en el Perú". Lima, Perú, 1991. p. 15.
[19] HOLGUÍN NÚÑEZ DEL PRADO, Oscar. "Tratado de derecho de Propiedad Industrial: Marcas de productos y servicios" (Vol. segundo). p. 302.
[20] CALABRESI, Guido. "El sin sentido de Pareto: llevando a Coase más lejos", En: Ius Et Veritas. Revista editada por estudiantes de derecho de la PUCP. Lima, número 14. p. 65.
[21] Decreto Legislativo 823: Ley de Propiedad Industrial, artículo 128.
[22] CORNEJO GUERRERO, Aldo. "Derecho de Marcas". Cultural Cuzco, 1992. p. 55.

te, una función sugestiva o publicitaria; seguido siempre de la mayor función del signo ..."[23].

Así, resulta claro que una marca simboliza frente a los consumidores no sólo el *goodwill* o prestigio del producto físicamente considerado, sino también los factores psicológicos e intangibles que rodean el mismo. Esa imagen subjetiva que se confecciona y realiza a través de la publicidad, del marketing o del diseño, aparece justamente condensada en la marca que en circunstancias propicias "...posee por si misma *selling power* y ejerce una *vis* attractiva sobre los consumidores..."[24]; de esta manera, se comprende que universalmente la marca atribuya a su titular un derecho exclusivo, o si se prefiere, un *property right* en terminología anglosajona. Esta exclusividad se traduce en el llamado *ius prohibendi*, que de acuerdo a Bertone y Cabanellas es "el derecho a oponerse al uso y registro de signos idénticos o demasiado vecinos de aquél del que se es titular"[25]. Pero al mismo tiempo, el signo distintivo que la marca representa, se caracteriza por ser un bien inmaterial, ilimitadamente repetible y simultáneamente reproducible en muy diversos lugares. Al igual que las patentes y las demás modalidades de la propiedad industrial e intelectual, las marcas tienen el don de la ubicuidad. Y esa condición nos permite fácilmente percibir el relevante papel que les corresponde jugar en el actual proceso de apertura económica, facilitando la transferencia de tecnología y la divulgación de la calidad a lo largo y ancho del planeta.

Como se acaba de mencionar, el derecho que adquiere un titular de marca presenta características precisas que determinan que la principal facultad sea su uso exclusivo. Este hecho supone en primer lugar que se defina cual es la extensión de dicha facultad. Según Bardales "...en principio respetando la soberanía de cada país el derecho que es otorgado por cada estado sólo puede ser oponible dentro del territorio que le corresponde; de esta manera, que los titulares de marcas que tienen un derecho de uso exclusivo limitado a un territorio determinado deben iniciar diversos procesos de registro de acuerdo al número de países en las que se deben adquirir dicho derecho. De este modo, el derecho sobre una marca tiene límites nacionales"[26]. Unido a este principio de la territorialidad, reconocido de manera casi unánime por la doctrina, surge también el llamado principio de especialidad en el derecho marcario el cual, en líneas generales, significa que el registro de una marca dentro de una clase de la nomenclatura oficial otorga protección a su titular únicamente respecto de los productos y/o servicios distinguidos en la clase en la cual se encuentra registrada, siendo necesario especificar que en nuestro país las solicitudes de registro de marca sólo comprenden una clase de productos y servicios[27].

2.3. Marcas Notoriamente Conocidas

Hacemos referencia únicamente a estos dos principios ya que para efectos de nuestro estudio son los que más nos interesan, debido a que tanto el principio de territorialidad como el principio de especialidad encuentran límites, traducidos tanto para el caso de marcas notoriamente conocidas, como para el caso de productos o servicios a ser distinguidos por las marcas en clases diferentes que guardan conexión competitiva. Resulta interesante señalar que los principales conflictos entre nombres de dominio y marcas registradas "...encuentran su origen en el carácter territorial que presenta todo registro marcario frente al carácter internacional con que cuenta un nombre de dominio. Así, el derecho de exclusiva de un titular de marca registrada queda restringido al país en el cual se concedió el registro, mientras que el nombre de dominio servirá para identificar al usuario de Internet en cualquier país del mundo"[28].

Retomando la idea, para el caso de la marca notoriamente conocida enfrentamos un supuesto en el que se otorga una protección ampliada que permite oponer el derecho al uso exclusivo más allá de la clase y el territorio. Esta protección de características especiales es unánimemente aceptada en el derecho comparado, y ha sido incorporada tanto en la mayoría de legislaciones nacionales (para el caso peruano: artículo130 inciso e) del Decreto Legislativo 823: Ley de Propiedad Industrial) como en normas de carácter internacional como lo pueden ser la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (artículo 83 inciso e)) y la Convención de París (artículo 6 *bis Cup*),

[23] HOLGUÍN, Oscar Ob. Cit. p. 53 y 54.
[24] AREÁN LALÍN, Manuel. "Las marcas notorias y la pirateria marcaria" En: "Los retos de la Propiedad Industrial en el s. XXI". INDECOPI. Copyright, 1996. p. 178.
[25] BERTONE, Luis Eduardo, Guillermo CABANELLAS DE LAS CUEVAS. "Derecho de Marcas". Argentina, Editorial Heliasta. Tomo II. p. 23.
[26] BARDALES, Enrique. Op. cit, p. 168.
[27] Escrito de contestación del INDECOPI en el expediente AV 526-98: Proceso contencioso administrativo seguido ante la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: Ferrero S.p.A. vs. INDECOPI.
[28] Estudio Ferrero Abogados: Derecho y Mercado: "Nombres de dominio y derechos marcarios" por Julio Guadalupe, en Diario "Gestión". Edición del martes 22 de diciembre de 1998. p. 10.

entre otras. Al respecto, el artículo 16 párrafo 2 del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC, más conocido por sus siglas inglesas "TRIPs") no protege únicamente a marcas de productos, sino también a marcas de servicios, estipulándose además que para determinar si una marca es notoriamente conocida, los Estados Miembros tomarán en cuenta la notoriedad de la marca en el sector pertinente del público; en consecuencia, ya no es posible exigir que la marca posea una notoriedad dentro de la totalidad del público. Asimismo, el artículo 16 párrafo 3 del mencionado TRIPs señala expresamente que la notoriedad puede derivar como resultado de una difusión de la marca en el sector relevante del público consumidor, incluyéndose así a la notoriedad como consecuencia de la promoción de la marca. Correlativamente, se excluye la posibilidad de condicionar la protección de la marca notoria a su utilización efectiva y real en el territorio del país miembro, resultando necesario que la notoriedad adquirida por publicidad de la marca o por su difusión en medios de comunicación tales como cable o Internet, deba ser reconocida para efectos de conferir protección a la marca[29].

2.4. Registro y Surgimiento del Conflicto

Ingresando en estricto al tema de los dominios, observamos que éstos tienen una doble naturaleza: como dirección son la forma más fácil y rápida de localizar una página *web* en Internet; como marca, sirven para identificar a una empresa o a las marcas de productos y servicios en la Red. Ahora bien: siguiendo a Ortecho, para algunas personas (sobre todo técnicos e ingenieros), el Sistema de Nombres de Dominio (DNS), no guarda relación alguna con las marcas, y constituye procedimiento para individualizar en la Red, a las instituciones y usuarios que operan en ella, con el objeto de no tener que trabajar con números y proporcionar, además, una dirección estable con independencia del proveedor de servicios a Internet.

Sin perjuicio de que en un principio fuera así, cuando la Red dejo de ser exclusivamente utilizada por instituciones académicas y científicas, para ser usada con un carácter comercial, además de las funciones aludidas, el nombre de dominio empezó a convertirse en un medio más de identificación de iniciativas empresariales y comerciales que ya existían en el "mundo real"; numerosos "piratas" se dedicaron entonces, a registrar como nombres de dominio conocidas marcas famosas.[30]

Evidentemente, la conflictividad puede darse también a nivel de nombres comerciales; sin embargo, dado el particular efecto económico que en cuestiones como ésta implica el tema de las marcas, y dado el hecho de que en legislaciones como la nuestra el registro no es constitutivo de derechos sobre el nombre comercial sino más bien la prueba de su uso, el análisis, como ya ha sido anticipado, se centrará en el ámbito marcario.[31]

En cualquier caso, las empresas han de tener presente que la dirección de las páginas en las que ofrezcan sus servicios tiene gran importancia y, aunque esa dirección puede modificarse en cualquier momento, no conviene posponer el estudio del nombre de dominio bajo el que se operará en Internet; y decimos no conviene, debido a que en general para el caso de registro de nombres de dominio se da el principio del *first come, first served* (es decir, el primero en llegar al registrador tendrá preferencia para el registro del nombre de dominio), lo cual muchas veces puede derivar en soluciones injustas. Así, y a manera de ejemplo: ¿quién tendría derecho de acceder al registro del nombre de dominio "ritz.com"? Lo tendría la cadena hotelera Ritz, la compañía Nabisco Ritz Crackers, o más bien el grupo Ritz de cámaras fotográficas? Aparentemente, todos los nombrados tendrían igual derecho, sin embargo sólo uno de ellos, el primero en acudir a la entidad registradora, tendría el derecho al registro[32].

Por otro lado, resulta indudable que en este sistema, un buen nombre puede ser la clave del éxito. Tickets.com Inc. por ejemplo, dice que desde que adoptó ese nombre ha recibido 600 visitas por día. Al parecer, la gente que busca algo en Internet a menudo va al

---

[29] Para un análisis exhaustivo sobre dicho tema ver: PACÓN, Ana María. "Implicancias del TRIPs en el Derecho de Marcas" En: Thémis número 36; p. 175-189.

[30] Citado por ORTECHO, José. En: REDI: http://derecho.org/redi/index.cgi?/Número%203%20-%20Octubre%20de%201988/ortecho.

[31] Respecto al tema de nombres comerciales la AIPPI (Asociación Internacional para la Protección de la Propiedad Industrial) considera que, aunque el registro de un nombre de dominio es insuficiente para crear o mantener derechos de nombre comercial, el uso de un nombre de dominio que contenga un nombre comercial puede constituir uso de ese nombre comercial. Considera además que el mero uso de un nombre de dominio en Internet para ofrecer productos o servicios puede ser suficiente para constituir información, competencia desleal o dilución de los prioritarios derechos de nombre comercial de un tercero, de acuerdo con las leyes de la jurisdicción donde tal uso tenga lugar. Finalmente, reconoce que cuando el uso de un nombre de dominio entra en conflicto con un nombre comercial renombrado o famoso, cualquiera que sea ese uso debe ser considerado "prima facie" impugnable. Al respecto, ver AIPPI: Resolución 143: "Nombres de dominio en Internet, marcas y nombres comerciales". Río de Janeiro. 29 de mayo de 1998. p. 6 y 7.

[32] V.B. PARTRIDGE, Mark. Op. cit., p. 3.

programa de búsqueda de su PC y teclea el nombre de lo que busca (en este caso *tickets* o entradas)[33].

Se intuye, por lo visto hasta el momento, que el conflicto básicamente descansa en la apropiación, aunque no en todos los casos: diversos investigadores sobre el tema (Agmon, Halpern y Pauker)[34] coinciden en identificar los siguientes tipos de conflictos:

1. Apropiaciones del nombre de dominio (*Domain Name Grabbing*).- es el supuesto en el cual el titular del nombre de dominio en Internet, de forma deliberada, decide utilizar en su conformación una denominación que corresponde a la marca de producto o de servicio, o nombre comercial de un tercero, y que de modo indubitable es reconocido y asociado por los consumidores con un origen empresarial determinado. En este supuesto, no existe la intención de uso efectivo del nombre de dominio, ni existe la vocación de aprovechamiento de la reputación ajena: la motivación básicamente consiste en negociar con el legítimo propietario su cesión. Así, el legítimo titular de una marca que desee utilizarla para crear su propio nombre de dominio no podrá acceder a su uso, debido a que deberá negociar con el *cybersquatter* (persona que de mala fe efectuó el mencionado registro) el poder acceder al dominio en cuestión. Este es el supuesto asimilable a los casos Avon vs. Carnetta Wong Associates y de Toeppen vs. Panavision Internacional que analizaremos más adelante.

2. Apropiaciones insuficientes del nombre de dominio (*Not Quite Domain Name Grabbing*).- corresponde al supuesto en el cual se registra un nombre de dominio con la conciencia que corresponde a una marca o nombre comercial de tercero, pero con la finalidad de utilizarlo de modo efectivo en la red. La adopción de este nombre de dominio presenta como principal característica el error que se produciría en los usuarios debido a que encontrarán información diversa a la que razonablemente esperan encontrar. Un caso sonado al respecto lo constituye el de MTV Networks vs. Curry, en el que un ex video-jockey de dicho programa, Adam Curry, registró el nombre de dominio "mtv.com" para su propio servicio en Internet. MTV demandó a Curry por violación de marca, entre otras cosas, y el caso finalmente se concilió cuando aquél desistió del uso del nombre de dominio en cuestión[35].

3. Coincidencias fortuitas (*Logical Choice*).- es la situación en la cual el nombre de dominio registrado por una empresa refleja coincidencia de modo involuntario con una marca o nombre comercial de un tercero. Esta coincidencia no refleja *animus* de aprovechamiento de reputación ajena y determina que se incluya también dentro de este supuesto a las semejanzas involuntarias. Si bien podría pensarse que problemas de este tipo podrían ser solucionados por medio de una búsqueda de antecedentes destinada a evitar eventuales registros confundibles con marcas registradas, dicha solución no resultaría aún implementable dado el esencial carácter territorial que el registro de las marcas conlleva - con excepciones, según se pudo apreciar, para el caso de marcas notoriamente conocidas -. Dentro de este supuesto podemos ubicar el caso de KnowledgeNet, Inc vs. D.L. Boone & Co. en el que este último registró el nombre "knowledgenet.com" sin conocer la existencia del registro de la marca "knowledgenet". KnowledgeNet, Inc. demandó al NSI y a Boone, allanándose este último, antes de una resolución judicial sobre el fondo de la cuestión[36].

Evidentemente, uno de los riesgos que se corren con estos registros es la posibilidad de confusión en el público consumidor respecto de los productos o servicios a distinguir por la denominación en conflicto. La confusión en materia de marcas según Pachón, "...se produce entre otras causas, por las siguientes: 1) confusión de denominaciones entre si ... 3) por similitud visual 4) por similitud de la idea que evocan, ya sea por semejanza ... o por contraste..."[37], entre otras. Pareciera pues, obvio que estas causas mencionadas podemos aplicarlas también al caso de conflictos entre nombres de dominio con marcas, lo cual redundaría, lógicamente, en resultados no deseados por el derecho, ya que implicaría como consecuencia esencial, que el consumidor atribuya erróneamente a una empresa los productos fabricados por otra, ya sea porque confunde un signo por otro (riesgo de confusión directa), o bien porque aun diferenciándolos claramente, cree que ambos pertenecen a un mismo titular, o que entre los titulares de los signos existen relaciones empresariales (riesgo de confusión indirecta)[38].

[33] Diario "El Comercio": Edición del 20 de Agosto de 1998. p. E6.
[34] Citado por MAESTRE, Javier A. : http://www.purplesys.es/users/dibu/articulo.htm.
[35] CUESTA ESGUERRA, Mauricio Ob Cit. p. 9.
[36] Citado por MAESTRE, Javier A. http://www.purplesys.es/users/dibu/.
[37] PACHÓN, Manuel. "Manual de Propiedad Industrial". Témis Librería. Bogotá, Colombia, 1984. p. 106.
[38] Diario "El Peruano". Edición del viernes 18 de diciembre de 1998. Normas Legales. p. 167421.

Esta situación se ve exacerbada por el hecho de que un nombre de dominio debe ser único, principio que no necesariamente se cumple para el caso de marcas. Así por ejemplo, es perfectamente posible que coexistan pacíficamente en el mercado la marca "Bata", para distinguir calzado para adultos, junto con la marca "Bata" para distinguir servicios de publicidad comercial dentro de la Nomenclatura Oficial, mientras que para el caso de Internet, solo puede existir un único "bata.com", lo cual no obsta sin embargo, a que puedan concurrir simultáneamente en el mercado dos nombres de dominio iguales pero con un dominio de mayor nivel distinto: en casos como estos que puedan derivar en conflicto, no ha sido planteado aún un criterio unívoco de solución, por lo que el problema permanece aún abierto.

Como es de suponer, este tipo de problemas revela la necesidad de adopción de una regulación internacional sobre política de marcas, ya que, si bien existen dispositivos integradores a nivel regional (como lo puede ser la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que agrupa en un sólo ente a las Repúblicas de Perú, Colombia, Bolivia, Ecuador y Venezuela), la legislación en materia de marcas es fundamentalmente nacional, con los problemas de integración entre los diferentes estados que ello conlleva.

De esta manera, sobre la base de todo lo visto hasta el momento, resultaría lógico concluir que sólo los titulares de marcas calificadas por la autoridad competente como "notorias"[39] se encuentran en una situación de privilegio frente a situaciones de apropiación de sus marcas como nombres de dominio en Internet (lo cual no siempre es efectuado de mala fe como se pudo apreciar líneas atrás) ya que en estos casos al titular de la marca le será mucho más fácil probar ante un tribunal que el solicitante del nombre de dominio actuó con mala fe al momento de solicitar el registro respectivo, circunstancia que determinaría que dicho registro sea declarado nulo. Queda evidentemente en el tintero la pregunta siguiente: ¿qué sucede con aquellas marcas que no ostentan la calidad de notorias, las cuales son abrumadoramente más numerosas que éstas?

2.5. Algunos precedentes contenciosos

Antes de desarrollar propiamente el tema, es necesario hacer una breve referencia a la "Dilution Act" (U.S.A. - 1995), la cual ha sido utilizada constantemente por los jueces norteamericanos al momento de resolver conflictos de esta naturaleza, y que se traduce en la posibilidad, por parte del titular de una marca notoriamente conocida, de poder accionar frente a conductas que busquen debilitar la distintividad o el *goodwill* de la marca a proteger; para el caso de marcas en conflicto, no existe requerimiento de que éstas estén en competencia, o que haya una posibilidad de error o confusión. Esta acta, básicamente, hace referencia a dos requisitos: el primero es que la marca cuya protección se busca deba ser notoriamente conocida; y segundo, que la pretendida marca objeto de la dilución deba estar en el comercio. Las formas a través de las cuales se plasma esta dilución son a través del *tarnishment* (cuando una marca notoriamente conocida es vinculada a productos de peor calidad, o es representada de una manera malsana) o del *blurring* (cuando se produce la pérdida del poder de venta y el valor de la marca a consecuencia de un uso no autorizado de ella)[40].

En nuestro país, el INDECOPI reconoce a la dilución como el debilitamiento gradual o la dispersión de la identidad y retención de la marca en la mente del consumidor, por su uso en productos no competitivos, debiendo tenerse en cuenta que, cuando mayor es la implantación de la marca en el mercado y cuando más profunda sea su impresión en la mente de los consumidores, mayor será la necesidad de protección contra la disociación del producto particular en conexión con el cual se ha utilizado, ya que cualquier utilización de la marca por un tercero es capaz de socavar esa conexión única entre el signo y los productos o servicios para los que la emplea su titular: diversas resoluciones expedidas por este organismo recogen este principio. Así, a manera de ejemplos, podemos mencionar la Resolución 017095-97-Indecopi/OSD recaída en el expediente 257883 (observación formulada por Ferrari S.p.A. de Italia en base a la notoriedad de su marca Ferrari), Resolución 017203-97-Indecopi/OSD recaída en el expediente 278784 (observación presentada por Hyundai Motor

[39] Como se sabe, para el caso de marcas notorias se requiere únicamente que éstas sean reconocidas dentro del círculo de consumidores interesados. Lógicamente, la situación de privilegio a la cual acabamos de hacer mención, abarcaría también a los titulares de marcas renombradas, no reconocidas expresamente en nuestra legislación, y que exigen un grado mayor de notoriedad, siendo necesario que el signo sea conocido por diferentes grupos de consumidores en mercados diversos. Paralelo a ello, se abarcaría también a aquellas marcas denominadas "de alta reputación", tampoco reconocidas de manera expresa por nuestra normatividad, las cuales gozan también de una protección que va más allá del principio de especialidad, atacando directamente aquellos actos llevados a cabo por terceros, y que están dirigidos a explotar deslealmente o a dañar la distintividad o la alta reputación de la marca. Al respecto, ver el trabajo de PACÓN, Ana María. "Marcas Notorias, Marcas Renombradas, Marcas de Alta Reputación" en Derecho (PUCP) número 47. p. 303-384.

[40] DUPRE, Jennifer R. Op. cit., p. 624.

Company de Corea contra la solicitud de fecha 12 de setiembre de 1995 presentada por Félix Florentino Flores), Resolución 017069-97-Indecopi/OSD recaída en el expediente 9607080 (recurso de reconsideración contra la resolución N. 10446-96-Indecopi/OSD del 22 de agosto de 1996), entre otras.

Hechas estas referencias, pasemos a analizar propiamente los casos:

2.5.1. Avon.com

El nombre de dominio "avon.com" fue registrado como nombre de dominio a favor de Carnetta Wong Associates, empresa que de modo intencional lo registró. Se debe tener presente que la denominación Avon corresponde a una marca de un producto de calidad vinculado con los cosméticos, y que su difusión y publicidad constante han determinado que sea público su origen empresarial. En tales circunstancias, la acción iniciada por Avon es la primera en utilizar la Dilution Act de 1995, y se utilizaron los fundamentos de competencia desleal, infracciones al derecho de marcas, dilución de marca, entre otros. El caso terminó con una transacción extrajudicial que determinó que Avon sea el legítimo titular del nombre de dominio "avon.com"[41].

2.5.2. Panavision.com

El caso Panavision.com, al igual que el anterior, resulta asimilable a las apropiaciones del nombre de dominio (*Domain Name Grabbing*). Dennis Toeppen registró a su favor el nombre de dominio "panavision.com", sin que se encontrara autorizado por la actora, Panavision, para hacer uso de la marca. Como otras muchas empresas, Panavision decidió empezar a desarrollar su actividad en Internet, y cuando fue a instar el registro como nombre de dominio de la marca que tenía registrada, descubrió que Toeppen era ya el titular del dominio "panavision.com". Es así que Panavision notificó a Toeppen que era su deseo utilizar el nombre de dominio "panavision.com", y éste le exigió US$ 13.000 dólares a cambio del dominio. Panavision rechazó la oferta que Toeppen planteó, quien además registró seguidamente, como nombre de dominio, otra de las marcas pertenecientes a Panavision, "panaflex.com". Lo único que contiene esa dirección es la palabra *hello*. Network Solutions Inc. (entidad que gestiona los nombres de dominio considerados) suspendió el uso de los referidos dominios hasta que recayera Sentencia.

Como se puede apreciar, la actuación de Toeppen evidencia una innegable mala fe. Además, Toeppen es el titular de muchos nombres de dominio relacionados con conocidas marcas como aircanada.com, deltaairlines.com, yankeestadium.com, etc.

La resolución que puso fin al caso condenó a Toeppen a cesar en el uso de las marcas de la actora "panavision" y "panaflex" en conexión con cualquier actividad comercial, y a efectuar las actuaciones procedentes para transferir los dominios disputados a Panavision[42]. Además, reconoció al *diminishment*[43] como una tercera forma de dilución, no pronunciándose sobre la infracción al derecho de marcas y competencia desleal, pero sí haciendo hincapié en que el comprar y vender nombres de dominio constituye actividad comercial (como se recuerda, uno de los requisitos para invocar dilución es que la marca se encuentre en el comercio) y que el reservar un nombre de dominio en Internet con esta finalidad lucrativa, que apunte a disminuir el *selling power* del titular de la marca, constituye dilución. Al respecto, la resolución judicial establece: "como resultado del actual estado de la tecnología en Internet, Toeppen era capaz no sólo de hacer perder la capacidad de una marca famosa para identificar y distinguir productos y servicios, sino de eliminar la capacidad de la marca de Panavision para identificar y distinguir sus productos en Internet. La Corte estima que la conducta de Toeppen, que impedía a Panavision usar su marca en un nuevo e importante medio económico, ha diluido la marca de Panavision en los términos del estatuto"[44].

2.5.3. Pitman.co.uk[45]

Una empresa, constituida en 1849 por Sir Isaac Pitman, tenía varias divisiones (*Publishing, Training y Examinations Bussines*) que fueron escindiéndose, y en 1985, se firmó un acuerdo entre ellas por el que se autorizaba a "Pitman Training" a usar el nombre "Pitman" en conexión con su negocio, de forma que no se autorizaba el uso de "Pitman" para ningún otro

[41] BARDALES. Op. cit., p. 167.
[42] El análisis de esta sentencia ha sido desarrollado con detalle por MAESTRE, Javier A. En: REDI: http://derecho.org/redi/index.cgi?/N%FAmero%202%20-%20Septiembre%20de%201988/maestre&1.
[43] Judge Morton Denlow: "Domain Name Litigation under the Federal Trademark Dilution Act of 1995" En: American Intellectual Property Law Association (AIPLA). Seminar: 22nd Mid-Winter Institute. February 3-6, 1999: Walt Disney World Swan Lake, Buena Vista, Florida (resumen de ponencias). p. 11 (traducción libre).
[44] MAESTRE, Javier A. En: REDI: http://derecho.org/redi/index.cgi?/N%FAmero%202%20-%20Septiembre%20de%201998/maestre&1.
[45] Ibid.

negocio que no fuera las prácticas que organizaba y los cursos correspondientes.

"Pitman Publishing" instó el registro de los dominios "pitman.co.uk" y "pitman.com", en febrero de 1996. Estos fueron concedidos pero "Pitman Publishing" no intentó el uso efectivo de los dominios hasta diciembre de 1996. Ahora bien: en abril de ese mismo año "Pitman Training" instó el registro del dominio "pitman.co.uk" siendo éste concedido. "Pitman Training" empezó a usar efectivamente el registro en julio de ese año, de forma que había sucedido, nadie sabe como, una reasignación del dominio disputado.

Posteriormente, cuando, en diciembre de 1996, "Pitman Publishing" intentó usar el dominio que se supone había obtenido, se dio cuenta que no podía usarlo y manifestó su queja al centro británico que gestiona los nombres de dominio. Nominet UK devolvió, en abril de 1997, el dominio a "Pitman Publishing", y desde entonces esta compañía es la que ha usado el nombre.

"Pitman Training" planteó acciones jurisdiccionales basadas en aprovechamiento de la reputación ajena, incumplimiento de contrato y abuso de proceso. Finalmente el juez desestimó estas acciones y declaró el derecho a usar el nombre a favor de "Pitman Publishing", que fue quien primero instó el registro del nombre de dominio disputado.

3. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN AL CONFLICTO

Resulta innegable que, desde que surgieron los primeros atisbos del conflicto, numerosas organizaciones públicas o privadas, e incluso personas naturales, llevaron a cabo propuestas de solución, muchas de ellas irrelevantes pero otras, dada la importancia de la organización de la cual emanaban, o debido a la solidez de sus argumentos, se convirtieron en propuestas interesantes encaminadas a la solución del conflicto; el objetivo del presente capítulo es presentar de manera esquemática la secuencia de dichas propuestas, haciendo hincapié en aquéllas que consideramos interesantes, tratando de simplificar el análisis de las mismas y buscando además, presentar las imperfecciones que las acompañan:

3.1. Organismos Internacionales: Evolución de las Propuestas

En páginas anteriores hemos hecho referencia a la IANA (*Internet Assigned Numbers Authority*) como organismo supervisor de las actividades en Internet de aquellos administradores comprendidos bajo su esfera: pues bien, en 1996 Jon Postel, director de dicha entidad, concibió una propuesta que contemplaba la creación de 150 nuevos nombres de dominio genéricos, así como la administración de los ya existentes: .com, .net y .org, propuesta que, como veremos más adelante, no prosperó (debido, esencialmente, a que la creación de un número tan extenso de gTLD´s, implicaría horas infinitas de búsqueda por parte de los titulares de marcas, en busca de posibles infracciones al uso de sus marcas). Es así que, a fines de octubre de dicho año, es anunciada la creación del Comité Adhoc Internacional (*Internacional Ad-hoc Committee*-IAHC), impulsado por la Sociedad de Internet (Internet Society-ISOC)[46]. Dicho organismo, en febrero de 1997, dio a conocer su propuesta para mejorar el proceso de registro de nombres de dominio a través de un Memorándum de Entendimiento sobre el Espacio de los Nombres de Dominio Genéricos (gTLD-MoU)[47], respaldado por diversos organismos, entre los que destacan la OMPI (Organización Mundial de la Propiedad Intelectual), la ITU (Unión Internacional de Telecomunicaciones), el ISOC ya mencionado, entre otros; y a nivel latinoamericano, el NIC-Mexico. Dada la extensión de dicho plan, únicamente pasaré a enumerar aquellos puntos que considero interesantes:

1. Se plantea, en primer lugar, la creación de siete nuevos dominios genéricos: ".firm", ".shop", ".info", ".web", ".rec", ".arts" y ".nom" dedicados respectivamente a empresas, puntos de venta, puntos de información, páginas en Internet, actividades recreativas, actividades artísticas y páginas personales.

2. Se plantea la conformación de 28 nuevos registradores, cada uno con la posibilidad de registrar cualquiera de los gTLD´s, con lo que se eliminaría el monopolio sobre los dominios, que deben entenderse como fuentes internacionales de uso público. La selección de los registradores se realizará por un mecanismo de cuota regional, de acuerdo con el cual existirán cuatro registradores en cada una de las siete regiones del mundo, los cuales deberán reunir unos requisitos mínimos, definidos por la OMPI.

3. En el plan también se contempla un sistema de solución de controversias, cuya base procedimental se encuentra definida por la OMPI, y que incluye:

[46] Mayor información puede encontrarse en: http://www.iahc.org.
[47] Mayor información puede encontrarse en: http://www.gtld-mou.org.

a) Un sistema de mediación en línea bajo las reglas del Centro de Arbitraje y Conciliación de la OMPI; así, los solicitantes de los nombres de dominio aceptan someterse a este sistema de mediación cuando quieran que un tercero entre a dirimir la solicitud.

b) Un sistema de arbitraje, bajo las reglas de la OMPI, el cual funciona como mecanismo alterno a la conciliación, y siempre y cuando el solicitante no haya declinado al uso del mismo en su solicitud.

c) Un último mecanismo de solución de conflictos desarrollado en el plan es un sistema de Paneles de Administración de Conflictos (Administrative Domain Name Challenge Panels-ACPs). Estos paneles estarán conformados por expertos en los temas marcarios y de nombres de dominio, actuando bajo las regulaciones de la OMPI, y sólo abordarán los conflictos que se susciten entre derechos de propiedad intelectual demostrables y nombres de dominio y, eventualmente, entre nombres de dominio. Se aclara que los ACPs no constituyen cortes internacionales o tribunales que excedan la jurisdicción de un determinado país, y tampoco están autorizados para interpretar la legislación particular de un país o de un tratado.

4. El plan además crea espacios de nombres de dominio para marcas específicas, esto es, que los titulares de marcas puedan registrar su marca, sin perjuicio de hacerlo en otros dominios, con la finalidad que el nombre de dominio asegure que corresponde a una marca válida. Estos espacios de dominio pueden ser nacionales o internacionales; en aquel caso, el TLD se identificaría como .TM, seguido por las dos letras que identifican al país, y en éste, se sugiere que el espacio se cree bajo el dominio .INT[48]

Lo más interesante de esta propuesta, como es de apreciar, es la creación de sistemas de mediación y arbitraje fomentados por la OMPI, lo cual permitiría una solución viable a conflictos surgidos entre partes ubicadas en jurisdicciones distintas. Este memorándum preveía además, la creación del CORE (Council of Registrars) formada por organizaciones que fungirían como nuevos InterNICs y además, la implementación de dos cuerpos más de soporte del nuevo sistema: el PAB (Policy Advisory Body) y el POC (Policy Oversight Committee). No todos, sin embargo, creían en la viabilidad de dicha propuesta: al respecto la AIPPI (Asociación Internacional para la Protección de la Propiedad Industrial) consideró, en su Resolución 143 sobre nombres de dominio, lo siguiente: "AIPPI ... no cree que la introducción y utilización de dichos TLD sea suficiente para reducir conflictos con marcas y nombres comerciales. En cambio, a falta de un estricto control por parte de los registradores de nombres de dominio que han preferido un rol pasivo antes que un rol activo, dicho sistema puede tener el efecto de aumentar las probabilidades e incidencia de la usurpación de nombres de dominio"[49]. Dicho organismo considera además que "... el establecimiento de un sitio en la red (website) que puede ser accedido a través de un localizador de recursos uniforme (URL) conteniendo un nombre de dominio, debería ser apto para constituir marca nacional para tal nombre de dominio, siempre y cuando los bienes y servicios ofrecidos a través del sitio en la red (*website*) establezcan una conexión con el mercado interno. La naturaleza de la conexión requerida con el mercado interno es una cuestión de derecho interno"[50].

Ahora bien: continuando con el análisis, resulta obvio que este nuevo esquema requeriría de una inversión para el complejo sistema que debería consolidar la información de los 89 registros que con el tiempo fueron aceptados. De esta manera, para marzo de 1998, todo estaba listo para que empezaran a operar estos 89 registros en todo el mundo, aceptando así solicitudes de dominio bajo los siete nuevos nombres de dominio genéricos.

El 30 de enero, menos de dos meses antes de la fecha de inicio de operaciones del gTLD-MoU , el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica se presenta a través del *Green Paper*[51]. Este documento desconocía la autoridad y consenso del gTLD-MoU y por lo tanto, de las organizaciones que lo representaban. En esencia, a partir de dicho documento, se establece que el control del sistema estaría compartido por la IANA, NSF, DARPA y la empresa Network Solutions (Internic). Los conflictos se resolverían en los tribunales o según las normas impuestas por Network Solutions (lo cual revela claramente las ambiciones monopolistas norteamericanas). Además, el cliente o interesado en registrar un dominio lo registra directamente, o a través de empresas especializadas en Network Solutions quien posee el control de la base de datos de los dominios .com, .org y .net, siendo necesario

[48] CUESTA ESGUERRA, Mauricio Op. Cit. p. 14 y 15
[49] AIPPI: Op. cit., p. 3.
[50] Ibid. p. 4.
[51] Mayor información en: http://www.ntia.doc.gov/ntiahome/domainname/022098fedreg.htm.

acudir a Network Solutions como primera instancia en caso de conflictos[52].

Este documento, como es de suponer, fue muy criticado: básicamente destaca la posición de la Unión Europea, la cual alzó su voz de protesta de manera casi unánime, debido a la falta de carácter internacional de dicho documento, y debido además a que el mismo no tuvo en cuenta el trabajo y la iniciativa de la comunidad internacional de Internet, radicalmente distinta en la solución, ya que propone un único registro y un número elevado de registradores actuando en competencia.

Después de un período abierto de comentarios y sugerencias al *Green Paper*, el pasado 5 de junio de 1998, el Gobierno Americano ha publicado un nuevo documento sobre la gestión de los dominios en Internet denominado *White Paper*[53], en el cual se retractaban de algunos aspectos del *Green Paper*. Este documento plasma los planteamientos finales del gobierno de los Estados Unidos, el cual busca una nueva organización central que supliera al IANA, buscándose que fuera privatizada. Según este plan, los aspectos en la generación de nuevos nombres de dominio genéricos gTLD´s se dejaba a consideración de esta organización conocida como el nuevo IANA (nIANA) buscándose determinar la estructura de este nuevo organismo. Este documento, indudablemente, reivindica las aspiraciones norteamericanas de querer llegar a dominar la administración del sistema bajo la premisa de que el sistema de nombres de dominio es un invento norteamericano[54].

Luego de la publicación de este *White Paper* se da un acuerdo entre la IANA y la NSI con la finalidad de poner en marcha el nuevo sistema, de acuerdo con las directrices de este documento: este acuerdo, sin embargo, daba la impresión de que el plan americano seguiría adelante, ante el mutismo de las autoridades de la Unión Europea. Afortunadamente, el Consejo de Estado Francés sale al paso de la actuación de los Estados Unidos, poniendo de manifiesto lo inaceptable de su plan, criticando además la falta de respeto al derecho de marcas. A pesar de este pronunciamiento, el gobierno estadounidense ha aprobado recientemente el proyecto presentado por IANA en relación con la entidad llamada a sucederla en el frente del gobierno del sistema de los nombres de dominio. De acuerdo con esta propuesta, la nueva organización llamada ICANN (*Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*) será una corporación pública sin ánimo de lucro creada bajo la ley californiana, lo cual demuestra claramente la jurisdicción a la que quedaría sometida esta organización, resultando indudable que todo el DNS quedaría preso del sistema judicial norteamericano[55]. Finalmente, el 25 de noviembre de 1998, el Departamento de Comercio firmó un "Memorándum de Entendimiento" con la ICANN el cual tiene plasmado como objetivo esencial, la elaboración de un "proyecto de sistema de nombres de dominio" (DNS *project*), el cual busca la elaboración y sucesivo examen de métodos, mecanismos y procedimientos que permitan una gradual transición en la administración de las funciones del DNS, actualmente en beneficio del gobierno norteamericano, hacia alguna institución privada sin ánimo de lucro. Este Memorándum, además, sugiere tomar en consideración, entre otras, a las propuestas formuladas por la OMPI destinadas al desarrollo de políticas que propicien una solución uniforme de conflictos entre nombres de dominios y marcas, así como respecto de los efectos que implicaría el añadir nuevos nombres de dominio genéricos de mayor nivel (gTLD's), además del desarrollo de procedimientos destinados a proteger marcas famosas en estos gTLD's[56].

Para finalizar, nos permitimos mencionar que, derivado del proceso anterior, fue implementado el 15 de diciembre de 1999, el "Régimen de Solución de Disputas" (*Uniform Domain Name Dispute Resolution Policy* – UDR) administrado por la ICANN, y que se aplica a los casos donde el registro ha sido realizado de mala fe, interviniendo un dominio de primer nivel. Sobre el particular, es de destacar que la parte que reclama la propiedad del dominio es la que debe probar la mala fe del titular, quien por su parte, si consigue acreditar un interés legítimo, podrá mantener la propiedad del dominio. Ahora bien, se presumen como situaciones típicas de mala fe: el intento del titular de vender el dominio del denunciante a un competidor, o el uso del dominio para atraer a su página web a más público por la mera confusión.[57]

Adicionalmente a ello, consideramos importante hacer mención al extenso Informe de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI)[58] el cual

[52] Citado por ORTECHO, José. En: REDI: http://derecho.org/redi/index.cgi?/Número%203%20-%20Octubre%20de%201988/ortecho.
[53] Mayor información en: 5 98dns.htm" http://www.ntia.doc.gov/ntiahome/domainname/6 5 98dns.htm.
[54] Citado por MAESTRE, Javier A. http://www.purplesys.es/users/dibu/boletin1.htm.
[55] Ibid: http://www.purplesys.es/users/dibu/boletin10.htm.
[56] V.B. PARTRIDGE, Mark. Op. cit., p. 10-13.
[57] Mayor información puede encontrarse en: http://www.dominiuris.com/boletines/Default.htm.

es el único intento serio de internacionalizar u ofrecer un sistema realmente global de resolución de conflictos para los dominios internacionales genéricos. En este sentido, el "Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI" para la solución de controversias derivadas del registro y utilización abusiva de nombres de dominio en Internet[59] destaca como mecanismo de solución de controversias en materia de nombres de dominio, habiéndose ya pronunciado sobre diversos casos los cuales no podremos comentar, por razón de tiempo y espacio[60].

Evidentemente, en base a lo visto hasta ahora, surge la necesidad de privatizar de manera efectiva el régimen de administración del sistema de nombres de dominio ya que en los hechos, la jurisdicción norteamericana estaría en camino de convertirse en única, reconociéndose que en muchos casos, dicho gobierno pueda actuar como juez y parte (mediante conflictos en que cualquiera de las partes sea un nacional norteamericano por ejemplo), situación que indudablemente, el derecho debe y necesita evitar.

3.2. Propuesta de Jennifer R. Dupre

Paralelo al desarrollo de estas discusiones, surgieron algunas propuestas individuales de solución al conflicto, de las cuales, una de ellas nos llamó poderosamente la atención: nos referimos a aquella propuesta planteada por Jennifer R. Dupre, abogada norteamericana titulada en 1997, la cual propone la creación de un *site* en la *web* que, dada la generalidad del mismo, correspondería a una especie de mini-directorio. Siguiendo con la metodología planteada, si lo que se busca es registrar el apellido del solicitante (para efectos del ejemplo tomemos el apellido de la autora) conformado por la denominación "dupre.com", eventualmente el registrador podría denegar el registro; sin embargo, según la presente propuesta, tan pronto como se presente la solicitud de registro de "dupre.com", el registrador deberá crear una página de enlace en el *site* "dupre.com" ya existente. Sobre la base de esto, lo que sucederá será la aparición de nombres tales como "dupre1.com", "dupre2.com", "dupre3.com", y así sucesivamente. Esta página incluiría una breve descripción de la persona o compañía, así como de cualesquiera logotipos que sean parte de la marca en asociación. Estas descripciones tendrían enlaces que permitirían acceder al site deseado, dependiendo de la persona o empresa.

El nombre general "dupre.com" no será gestionado por ninguna persona natural o empresa; asimismo, el servidor de esta página seria el NSI (u otro registrador oficial) siendo requerido un pago mínimo de mantenimiento a cada uno de los participantes en esta página de enlace. Así, a manera de ejemplo:

roadrunner1.com Logotipo Todos los artículos que requiere el deportista de hoy puede obtenerlos en un solo lugar: Roadrunner Inc. http://www.roadrunner1.com.

roadrunner2.com Logotipo Encuentre a su héroe de ficción favorito de la Warner Brothers y sus aventuras con el coyote en: http://www.roadrunner2.com[61].

3.3. Mark A. Thurmon, Esq. y la necesidad de prevenir el conflicto

Como bien hemos podido apreciar, la mayor parte de propuestas apuntan a una solución del conflicto; sin embargo, - y dado el estado actual de las cosas - creemos que resultaría menos oneroso para los titulares de marcas el llevar a cabo ciertas medidas tendientes a evitar el conflicto, las cuales, de acuerdo con la metodología presentada por Mark A. Thurmon, Esq. podríamos sintetizarlas en las siguientes: en primer lugar, deben identificarse aquellas marcas consideradas como valiosas por su titular las cuales, de una u otra manera, requieran de protección tanto en el "mundo real" como en la red; luego de ello, es recomendable delegar a ciertas personas el monitoreo de actividades en Internet que potencialmente pudiesen dañar a la marca señalada previamente como valiósa (similar a la búsqueda que diariamente efectuamos en el diario oficial tendiente a identificar aquellas marcas confundibles con las nuestras); posteriormente, y una vez identificado al potencial infractor, enviarle una "carta de demanda" (vía e-mail), más informativa que agresiva, en la que se le informe al titular del site en la red los motivos por los cuales debe cambiar dicho *site*, invitándolo a formular las preguntas que considere convenientes, con la finalidad de mostrarle lo razonable de nuestro pedido: en caso de obtener una respuesta favorable, se sugiere monitorear el site por un periodo aproximado de tres meses, destinados a confirmar la finalización del problema. Si por el contrario, con la primera "carta de demanda" no se soluciona el problema, se sugiere enviar cartas adicionales que busquen, o bien finalizar de esa manera con el problema, o bien tomar

[58] El texto en español del mencionado informe se encuentra disponible en la página web de la OMPI: http://ecommerce.wipo.int/domains/process/esp/processhome.html.
[59] Mayor información puede encontrarse en: http://arbiter.wipo.int/domains/index-es.html
[60] Una visión esquemática de dichos casos puede encontrarse en: http://www.dominiuris.com/boletines/Default.htm.
[61] DUPRE, Jennifer R. Op. cit., p. 629, 630.

acciones adicionales que, como se ha explicado hasta el momento, no garantizaría soluciones favorables en todos los casos[62].

Apreciadas las propuestas en su conjunto, resulta interesante el hecho que la comunidad internacional se encuentra realizando denodados esfuerzos que apuntan a la correcta administración y regulación de estos nombres de dominio, así como la resolución de conflictos que pudieran derivarse de empleos incorrectos de dicho sistema, no sólo entre nombres de dominio entre si, sino también entre nombres de dominio con instituciones de la propiedad intelectual y de manera específica con las marcas. Para nuestro caso, como ya se ha visto, no existe una posición clara sobre este problema, siendo indispensable que la comunidad internacional una sus esfuerzos en vía de una solución equitativa para todos, y no buscando la satisfacción de intereses particulares.

4. CASO PERUANO

Hemos querido hacer referencia, como último punto del presente trabajo, a la posición que respecto del tema guardan las autoridades que consideramos como competentes en nuestro país. Para ello, acudimos al Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI)[63], en cuya la Oficina de Signos Distintivos pudimos recabar la siguiente información: el INDECOPI no tiene aún una posición clara respecto a los eventuales conflictos que pudiesen surgir entre nombres de dominio en Internet, en relación con marcas registradas por terceros, no existiendo precedentes jurisprudenciales en nuestro país que pudiesen ilustrar la figura. Eventualmente -según se nos informó- podría tramitarse dicho conflicto como "infracción" lo cual implicaría el remitirnos a las normas pertinentes que regulan esta figura. Primeramente, haremos referencia al Decreto Legislativo 823 -Ley de Propiedad Industrial- el cual, en su artículo 240 regula las acciones por infracción, mencionando lo siguiente:

"Artículo 240.- sin perjuicio de las acciones civiles y penales a que hubiere lugar, el titular de un derecho de propiedad industrial podrá interponer acción por infracción contra quien infrinja tales derechos. También procede la acción por infracción cuando exista peligro inminente de que los derechos del titular puedan ser conculcados. Las acciones por infracción podrán iniciarse de oficio por decisión de la Oficina Competente. En todo caso, se sujetarán al procedimiento que se establece en el titulo V del Decreto Legislativo 807, con excepción del articulo 22 de dicho cuerpo legal (...)".

Evidentemente, dicho artículo debe a su vez ser cotejado con el artículo 3 del mencionado cuerpo legal, el cual hace referencia a los elementos constitutivos de la propiedad industrial, es decir, aquellos elementos sobre los cuales dicha ley ejercerá su protección, mencionando para los efectos del caso, a las patentes de invención, certificados de protección, modelos de utilidad, diseños industriales, secretos industriales, marcas de productos y de servicios, marcas colectivas, marcas de certificación, nombres comerciales, lemas comerciales y denominaciones de origen. Como se puede apreciar, el listado es taxativo y no contempla la posibilidad de una interpretación extensiva que pudiese abarcar a los nombres de dominio en Internet por lo que, para el caso, la aplicación de dicha norma no sería posible.

Es por ello que creemos pertinente remitirnos a la Ley sobre Represión de la Competencia Desleal (Decreto Ley 26122) y concordarla con la Directiva 001-96-TRI (de 23 de diciembre de 1996, publicada el 1 de febrero de 1997), norma que determina la competencia de los órganos funcionales del INDECOPI encargados de conocer denuncias por competencia desleal en las que se encuentren involucrados derechos de propiedad intelectual. El primero de los mencionados dispositivos considera como desleal "... toda conducta destinada a crear confusión con la actividad, prestaciones, los productos o el establecimiento ajeno ..." (artículo 8), así como "... el aprovechamiento indebido, en beneficio propio o ajeno, de las ventajas de la reputación industrial, comercial o profesional adquirida por otro en el mercado ..." (artículo 14). Paralelo a ello, la Directiva 001-96-TRI establece en su artículo segundo que "... las denuncias a las que se refiere el artículo anterior ..." (para efectos del caso, denuncias referidas a derechos de propiedad industrial inscritos, como lo podría ser el de una marca registrada, por ejemplo), "... comprenderán tanto las infracciones contra los derechos de propiedad industrial correspondiente, como contra otros elementos distintos que ... se relacionan con el uso del derecho de propiedad en cuestión ..." Es

[62] THURMON, Mark A, Esq.: "*A Pragmatic Approach to Internet Trademark Policing*" En: American Intellectual Property Law Association (AIPLA). Seminar: 22nd Mid-Winter Institute. February 3-6, 1999: Walt Disney World Swan Lake, Buena Vista, Florida (resumen de las ponencias). p. 1-8 (traducción libre).

[63] Entrevista con la doctora Teresa Mera, Sub-Jefa de la Oficina de Signos Distintivos del INDECOPI: Jueves 7 de enero de 1999.

decir, sobre la base de estas normas podría interpretarse que, si es que es planteada ante el INDECOPI una denuncia por el titular de una marca registrada debido a actos lesivos ocasionados por un nombre de dominio en Internet, ya sea porque origina confusión entre el público consumidor (de manera directa o indirecta), o porque busca aprovecharse de la reputación alcanzada por la marca, eventualmente el INDECOPI podría ampararla, debiendo sin embargo tomarse en consideración que, de hacerlo, podría verse inmerso en todos los conflictos anteriormente reseñados (como por ejemplo, la incompatibilidad entre el carácter territorial de las marcas no reconocidas como notorias, y el carácter universal de los nombres de dominio), siendo recomendable el buscar una conciliación entre las partes con el fin de evitar complicaciones y resolviendo, para el caso de marcas notoriamente conocidas, sobre la base de criterios de dilución anteriormente reseñados. Sea como fuere, hay que tomar este criterio con pinzas, aclarando que únicamente podría constituir una solución eventual que pudiese adoptar el INDECOPI.

Como idea adicional, sería recomendable a la vez uniformizar el registro tanto de nombres de dominio como de marcas en un solo ente que para el caso, debería ser el INDECOPI, actuando la RCP únicamente como un organismo de soporte técnico y de mantenimiento de la red. Sugerimos que sea el INDECOPI el órgano competente ya que resultaría mucho más sencillo para el solicitante del registro de una marca el poder acceder a una búsqueda previa de antecedentes de nombres de dominio idénticos que pudiesen presuponer la denegatoria del registro de dicha marca (aquí cabría establecer una correspondencia entre la naturaleza de los productos o servicios a distinguir por la marca solicitada, y el dominio de mayor nivel que conforma el nombre de dominio ya registrado). Así, a manera de ejemplo, si lo que busco es registrar la marca "bata" para distinguir servicios de publicidad y afines dentro de la Nomenclatura Oficial, de existir un "bata.com" el registro de esta marca debería ser denegado (ya que en esencia el dominio ".com" busca distinguir a instituciones comerciales, ofreciéndose la gran mayoría de productos y servicios a través de este dominio); sin embargo, no existiría impedimento para el registro de dicha marca si es que existiese únicamente un "bata.edu " (dominio que busca distinguir a instituciones educativas, no existiendo en principio correlación entre los servicios a distinguir por la marca a registrar con las instituciones que buscaría distinguir dicho nombre de dominio). Esto a su vez, implicaría modificar las normas pertinentes sobre propiedad industrial (para nuestro caso el Decreto Legislativo 823) incluyendo como nuevo elemento constitutivo de la propiedad industrial a los nombres de dominio en Internet.

CONCLUSIONES

1. Los derechos que la legislación en general confiere a los titulares de marcas registradas, se pueden ver afectados por el registro de nombres de dominio en Internet. Si bien ambas instituciones han gozado de tratamientos independientes entre si, tal vez vaya siendo hora de considerar a los nombres de dominio como una institución propia de la propiedad industrial, en tanto sean registrados por agentes económicos que buscan participar de manera real y efectiva en el mercado.

2. Hay que tomar en consideración que el sistema de Internet tiene una vocación universal de existencia por lo que, para lograr una eficiente armonización, deben seguir implementándose convenios internacionales que reconozcan el principio de territorialidad en la protección de las marcas, pero que a la vez contemplen su posibilidad de crecimiento y desarrollo en el mercado, lo cual determinaría una protección más allá de los límites nacionales de todo país.

3. Si bien en la actualidad no existe un sistema único de protección para los titulares de marcas respecto de los casos de apropiación (en especial del *grabbing*), resultan loables los esfuerzos de la comunidad internacional en buscar una solución global a dicho problema, siendo necesaria una uniformización en los criterios y un afán de cooperación el cual, en ciertos casos, no es visto (como es el caso de los Estados Unidos y sus aspiraciones monopólicas en la administración).

4. Consideramos que el problema debe resolverse en la fuente, es decir, en el momento del registro del nombre de dominio en manos del administrador correspondiente, el cual debe contar con el personal y la infraestructura necesaria para prevenir los futuros conflictos, tratando de integrar algunas de las propuestas de solución reseñadas (por ejemplo, la existencia de un mini-directorio propuesto por Jennifer R. Dupre resultaría interesante).

5. En la actualidad numerosos países han instaurado sistemas de arbitraje, siguiendo las sugerencias de la OMPI, para dirimir las controversias que surgen en relación con el registro de nombres de dominio

respecto de marcas registradas. Entre estos países se encuentran, además de Suecia, el Reino Unido y a nivel latinoamericano, Chile, por citar algunos ejemplos. Como es de suponer, esta opción implica menor costo y mayor celeridad en la solución de controversias.

6. El tema es controvertido y deja abierta la posibilidad de discusión. El objetivo del presente trabajo ha sido únicamente el presentar de manera esquemática el estado actual de las cosas, y las propuestas de solución al respecto, siendo necesario aclarar que la ultima palabra en relación al tema aún no ha sido dicha.

DUANY & KRESALJA
ABOGADOS

Central telefónica: 241.4545

Fax: (51.1) 445.1677

E-mail: duakreab@amauta.rcp.net.pe

Dirección: Av. Reducto 1534 - Miraflores - Lima 18 - Perú

DEFINICIÓN DE MERCADO RELEVANTE Y POLÍTICAS DE COMPETENCIA

Gonzalo Ruiz D.*

La actuación de consumidores y productores en el marco de un mercado libre, si bien trae consigo una serie de ventajas como la posibilidad para el consumidor de elegir entre una serie de productos aquél que le parezca más ventajoso, también puede implicar la existencia de ciertas actitudes abusivas por parte de aquellos productores que ostentan una posición de dominio dentro del mercado en cuestión.

A fin de determinar cuándo se llevan a cabo estas prácticas, es necesario delimitar el concepto de mercado relevante. Así, el autor del presente artículo nos introduce en un extenso estudio sobre los distintos criterios que se han ideado en otros ordenamientos destinados a delimitar dicho concepto.

INTRODUCCIÓN

La definición de mercado relevante constituye un elemento central dentro del análisis de los casos *antitrust*. A partir de dicha definición, comúnmente se analiza la estructura de los mercados y se determina si una o más empresas tienen o no poder sustancial dentro del mercado o posición dominante en el mismo. Las consecuencias de esto último para el análisis de operaciones de concentración u otras prácticas empresariales investigadas por las autoridades de competencia, pueden ser decisivas. Ello explica el carácter controvertido del tema y el interés (más práctico que teórico) que, durante muchos años, han puesto economistas y abogados en la definición de mercados relevantes.

La jurisprudencia norteamericana y de los países europeos en el último siglo, ha ido incorporando gradualmente un conjunto de criterios metodológicos a partir de los cuales se define el ámbito geográfico y de los productos en el que se analizan los efectos de operaciones de concentración y otras conductas empresariales, sobre el grado de competencia en los mercados.

En el caso peruano, a pesar del poco tiempo transcurrido desde la introducción del nuevo marco regulatorio de la competencia[1], también se han ido incorporando un conjunto de conceptos, definiciones y categorías de análisis que han permitido a las autoridades encargadas[2] implementar dicho marco. Uno de ellos es el de mercado relevante.

---

* Area de Estudios Económicos del Indecopi. Las opiniones expresadas en el presente artículo son de exclusiva responsabilidad del autor y no representan la posición del Indecopi o de alguno de sus órganos funcionales. Se agradecen de manera especial los comentarios de Claudia Curiel y Eduardo Quintana a versiones preliminares de este artículo.

[1] Decreto Legislativo 701, del 7 de noviembre de 1991.

[2] La Comisión de Libre Competencia y la Sala de Competencia del Tribunal del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi).

El presente artículo expone las principales características de la metodología empleada en la definición de mercado relevante en los casos *antitrust*, con énfasis en algunos temas de debate en torno a la misma y su aplicación en países en desarrollo. En una primera sección, se presentan las principales definiciones y metodología utilizada actualmente en la definición de mercado relevante, así como algunas de las críticas que se hacen a la metodología. En una segunda sección, se discute un problema práctico que surge cuando se define el mercado relevante en casos en los que se busca evaluar el poder de mercado o la posición de dominio de empresas que son demandantes de bienes o servicios. En una tercera sección, se discuten dos importantes casos que forman parte de la jurisprudencia norteamericana y que permiten ilustrar algunos dilemas que enfrenta la definición de mercado relevante en el contexto de estructuras de mercado concentradas. Finalmente, se presentan las conclusiones.

I. LOS PROBLEMAS DE LA DEFINICIÓN DEL MERCADO RELEVANTE

La definición del mercado relevante constituye el punto de partida de cualquier investigación que busque evaluar las condiciones de competencia en un mercado. Para analizar la estructura de un mercado y el efecto de las conductas de los agentes en el mismo, se debe definir previamente el conjunto de productos que forman parte de dicho mercado. Una definición errónea o ambigua de este conjunto de productos puede conducir a conclusiones equivocadas acerca de la estructura del mercado (grado de concentración, número de competidores) y/o de las condiciones de competencia en el mismo (existencia de posición de dominio, empresas con alto poder de mercado, etc.).

En general, los productos que se intercambian en el mercado pueden diferir según sus atributos (localización, características físicas, forma en que son comercializados, entre otros). Esta diferenciación, y su relación con la satisfacción de ciertas necesidades del consumidor, determinan su grado de "intercambiabilidad"[3]; esto es, en qué medida un consumidor puede sustituir el consumo de ciertos productos por el de otros a fin de dar satisfacción a una necesidad específica.

Un concepto importante empleado en economía y utilizado para el análisis de los casos *antitrust*, que busca cuantificar el grado de sustitución o "intercambiabilidad" entre distintos bienes o servicios, es el de elasticidad de demanda[4]. La cantidad demandada de un determinado bien o servicio, puede ser más o menos sensible a cambios en el precio del mismo o de otros sustitutos potenciales o efectivos. Las elasticidades precio y cruzada buscan cuantificar el primer y segundo tipo de efecto, respectivamente, midiéndose de la siguiente manera:

$$\eta_i = \frac{\Delta\%Q^d_i}{\Delta\%P_i}; \qquad \eta_{ij} = \frac{\Delta\%Q^d_i}{\Delta\%P_j}$$

Donde hi representa la elasticidad-precio de la demanda, que mide el cambio porcentual de la cantidad demandada del bien i (Qdi) frente a cambios porcentuales en el precio del producto i (Pi); mientras hij mide el cambio porcentual registrado en la cantidad demandada del bien i frente a cambios porcentuales en el precio del bien j (Pj).

La elasticidad-precio, nos brinda información acerca de la reacción en el consumo de un bien frente a un aumento en su precio[5]. Una elasticidad-precio alta, nos refleja que, ante un incremento de precios, el consumidor tenderá a sustituir el consumo del mismo por el de otros bienes alternativos, o bien un número importante de consumidores dejará de consumirlo. La elasticidad cruzada, por su parte, nos indica cuál sería el efecto del aumento del precio de un producto distinto de i, digamos j, evaluando su efecto sobre la cantidad demandada del mismo. Una elasticidad cruzada alta nos indica que ante aumentos en el precio de sus sustitutos, el consumo del bien i se reducirá sustancialmente. Mientras la elasticidad precio constituye un indicador general del grado en que el consumo del bien i puede ser sustituido por el de otros bienes, la elasticidad cruzada hace referencia a un producto específico que, *a priori*, se considera posible sustituto del bien i.

Es importante señalar, que los conceptos de elasticidad de la demanda son aplicables tanto para el caso de consumidores finales como intermedios. Mientras en el primer caso se trata de evaluar la reacción de la demanda final, influida por las preferencias de los consumidores y el incremento de precios; en el segun-

[3] En inglés se utilliza el término "*interchangeability*".

[4] Para un análisis del empleo de las elasticidades y su utilidad en la delimitación de mercados, ver Werden (1996).

[5] Es importante observar que, como resultado de un incremento en precios, la demanda del producto puede verse afectada por dos factores: i) efecto-ingreso; ii) efecto-sustitución. El primer efecto está relacionado con el impacto de un aumento en precios sobre el poder de compra del consumidor y, en consecuencia sobre la cantidad demandada del bien en cuestión. El segundo se refiere a la desviación de la actividad de consumo desde el bien cuyo precio ha aumentado hacia el consumo de otros bienes. La elasticidad de demanda, refleja la suma de ambos efectos.

do caso, dado que se trata de demandas derivadas, intervienen factores tecnológicos asociados a la actividad que desempeñan las empresas demandantes, así como del mercado de productos a los que se orienta la empresa.

La metodología de definición de mercado relevante en los casos *antitrust* en países desarrollados, ha evolucionado durante los últimos años, formando parte importante de su jurisprudencia. En el caso de Estados Unidos, los criterios que actualmente emplea el Departamento de Justicia y la Federal Trade Commission de los Estados Unidos se encuentran sintetizados en los *Horizontal Merger Guidelines* (HMG) de 1992, documento que, de manera referencial, define la metodología de análisis empleada para el análisis de las integraciones horizontales. Por otro lado, los criterios utilizados por la Comisión de la Comunidad Europea (CCE), también han sido plasmados en la "Comunicación de la Comisión relativa a la definición de mercado de referencia a efectos de la normativa comunitaria en materia de competencia"[6].

En el caso del Perú, si bien no existe un documento oficial en el que se establezcan lineamientos para la definición de mercado relevante, los criterios se han hecho explícitos en las Resoluciones de la Comisión de Libre Competencia (CLC), en los Informes Técnicos de la Secretaría de la CLC y de la Sala de Libre Competencia del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi).

Si bien existen similitudes en las definiciones y conceptos generales de mercado relevante, delimitación del producto y/o del mercado geográfico, utilizados por las agencias de competencia de los diferentes países, su aplicación a casos concretos o su implementación a través de determinadas metodologías ha sido controvertida. A continuación se discuten algunos aspectos resaltantes de la discusión en torno a las metodologías empleadas para la definición de mercado relevante.

I.1. La delimitación del producto

La delimitación del espacio de productos, que será objeto del análisis de las condiciones de competencia, constituye una labor compleja que involucra una serie de factores difíciles de controlar y evaluar en la práctica. La economista Joan Robinson (1933) planteó que el problema de la delimitación del mercado podría solucionarse partiendo de un producto, luego hallando sus sustitutos cercanos y, si es que estos existen, volver a repetir el ejercicio hasta encontrar una brecha en la cadena de sustitutos. Este principio es recogido por los HMG de 1992, que definen como mercado relevante a "un producto o conjunto de productos producidos o vendidos, tales que una empresa hipotética, que es la única establecida en dicha área que produce o vende dichos productos, está en capacidad de imponer un incremento pequeño pero significativo y no transitorio de los precios"[7], asumiendo que las condiciones de equilibrio en el resto de mercados permanecen constantes.

En primer término, en esta definición, es necesario aclarar que la introducción de la figura del "monopolista hipotético" obedece a que, para poder determinar el grado de sustitución del producto "A", respecto de otros productos, debemos evaluar el aumento del precio en todos los productos "A" vendidos en el mercado y la reacción del conjunto de consumidores frente a ello, a fin de aproximar el grado de sustitución de la demanda de mercado.

Respecto al "incremento pequeño pero significativo y no transitorio de los precios", los HMG mencionan que, de manera referencial, podría considerarse un aumento del 5%[8] durante el lapso de un año. Así, la metodología parte de un producto evaluando la capacidad que tendrían las firmas que lo producen de incrementar su precio en 5%[9]. En caso de no existir esa capacidad, debido a que los consumidores pueden sustituir el producto por otro(s) alternativo(s), se van incorporando nuevos productos, siguiendo el razonamiento descrito anteriormente, hasta encontrar una brecha en la cadena de sustitutos. La idea central de este ejercicio consiste en aproximar el grado de sustitución entre los distintos productos, a fin de determinar cuáles son los que realmente compiten entre sí. Si este incremento hace que un grupo importante de consumidores "marginales"[10] desplace su consumo hacia el de otros bienes o, simplemente, un grupo significativo de consumidores deja de consumir parcial o totalmente dicho bien; lo que significa es que

[6] Comunidad Europea (1997). Esta Comunicación, al igual que los HMG, no vincula otras posibles interpretaciones que se realicen en las respectivas instancias judiciales a nivel comunitario, siendo sólo referenciales. Para un análisis de la metodología de definición de mercado relevante utilizada por la Comisión de la Comunidad Europea, realizada en el marco de la evaluación de las operaciones de concentración, ver Briones (1994).

[7] Department of Justice y Federal Trade Commission (1992), p. 4.

[8] Aunque podría aumentar hasta 10%, dependiendo del tipo de mercado y producto, a criterio de la autoridad.

[9] Para un análisis crítico de la denominada "regla del 5%", ver McElroy (1995).

[10] Conrath (1993), p. 4-5.

existen otros bienes que compiten con aquéllos que son objeto de evaluación.

Si se deseara evaluar las condiciones de competencia en el mercado de cervezas deberíamos partir por una definición restringida del mismo. Por ejemplo, la cerveza marca X. Si la reacción de los consumidores ante incrementos en el precio de dicha cerveza es desplazar su consumo al de cerveza marca Y, ampliamos nuestro conjunto de productos bajo evaluación, incluyendo dicha marca. Si ante un aumento en el precio de las cervezas X e Y, los consumidores prefieren mayoritariamente consumir otra bebida alcohólica, por ejemplo, el pisco, nuestro nuevo conjunto de productos incluiría también el pisco. La cadena de sustitutos se rompería en el caso en que, ante el aumento de precios, muy pocos consumidores estén dispuestos a reemplazar el consumo de cerveza por el de pisco.

El HMG, constituye, en la actualidad, el documento de referencia más completo, en el que se expone la metodología utilizada por un gobierno para delimitar un mercado relevante. En el caso de la CCE (1997), la definición general de mercado relevante es bastante similar: "El mercado de producto de referencia comprende la totalidad de los productos y servicios que los consumidores consideren intercambiables o sustituibles en razón de sus características, su precio o el uso que se prevea hacer de ellos"[11]. Al igual que en los HMG norteamericanos la metodología de la CCE parte de un producto específico y va determinando la reacción de los consumidores frente a aumentos sucesivos, no transitorios de 5% ó 10% en sus precios.

En el Perú, si bien –como se mencionó- no existe ningún documento específico en el que se establezcan lineamientos para la determinación de mercado relevante, existen Resoluciones de la Comisión de Libre Competencia e informes de su Secretaría Técnica en los que se define qué se entiende por mercado relevante: Por ejemplo, la Secretaría de CLC, en el Informe Técnico 012-97-CLC referido a la denuncia de IEQSA contra Centromín por abuso de posición de dominio, afirma que:

"...la definición de mercado relevante del producto se basa principalmente en el análisis del lado de la demanda del bien, mientras que el análisis del lado de la oferta se utiliza, más bien, para establecer si una empresa tiene o no posición de dominio en el mercado definido. Así, en primer lugar, debemos precisar si es que los productos son sustituibles o intercambiables para el consumidor, ante un ligero incremento en el precio del bien o servicio que se está estudiando. Además, se debe tomar en cuenta los costos en los que podría incurrir el consumidor si es que sustituye un bien por otro"[12].

A pesar de las similitudes en las definiciones y en el enfoque metodológico para determinar el conjunto de productos que forma parte del mercado relevante, no es clara la forma en que dicha metodología puede ser implementada. La dificultad principal que enfrenta su implementación radica en la imposibilidad de reproducir –como en un laboratorio- el experimento de un aumento del 5% en los precios y observar la reacción de los consumidores ante dicho incremento. En términos generales, la elaboración de encuestas o la realización de entrevistas a agentes que participan directa o indirectamente en el mercado (consumidores, productores, comercializadores, entre otros), puede constituir una de las principales fuentes de información[13]. En casos en los que se cuente con información estadística suficiente, existe la posibilidad de complementar dicha evaluación mediante un análisis econométrico. Este análisis, entre otros aspectos, permite estimar funciones de demanda así como la elasticidad precio y cruzada de los productos que se encuentran sujetos a la evaluación. En algunos casos, el análisis de la evolución histórica de las series de tiempo de precios, volúmenes de producción y demás, también puede contribuir a determinar el grado de sustitución entre productos, siempre que las condiciones de oferta y demanda en el mercado no se hayan alterado significativamente.

En todo caso, la implementación de la metodología debería propender a reducir al máximo el grado de discresionalidad del investigador en la determinación del número de productos que se presume cuentan con un grado de competencia razonable. Para ello, es necesario que las agencias encargadas de investigar los casos desarrollen estándares mínimos de información (por ejemplo, mediante la elaboración de guías y cuestionarios) a efectos de reducir al máximo el grado de subjetividad en la elección del conjunto de productos que forma parte del mercado relevante.

[11] Comunidad Europea (1997), p. C 372/6.
[12] Indecopi (1997), p. 3.
[13] Ver, por ejemplo, Conrath (1993), p. 4-42, quien presenta un modelo de cuestionario para determinar la reacción de los consumidores frente a posibles cambios en los precios.

I.2. Configuración geográfica del mercado

La localización o ubicación geográfica del proveedor puede constituir una característica o atributo importante de un bien o servicio. Imaginemos que existen dos grifos A y B, que ofrecen llenar un tanque de gasolina de características idénticas por S/. 40. El primero está localizado a 10 kilómetros mientras el segundo a 9 kilómetros. Los costos de transporte son de 1 sol por kilómetro y no existe otro grifo cercano. En las condiciones actuales, preferiríamos acudir al grifo B pues el costo total de consumir un galón sería S/. 49 (S/. 40 más los costos de transporte que son S/. 9), mientras que en el caso del grifo A, el costo total sería de S/. 50. Si el grifo B elevara el precio a S/. 40.5 o S/. 40.9 por tanque lleno, aún continuaría siendo más rentable acudir a B que a A. Sin embargo, si fijara un precio por encima de S/. 41, comenzaría a ser más rentable acudir al grifo A. Es decir, la localización del grifo B, en este ejemplo, le otorga a éste cierta capacidad de variar sus precios –siendo el límite máximo S/. 41 sin que la cantidad demandada de gasolina por los consumidores ubicados en las cercanías se altere sustancialmente. En este sentido, la localización de los proveedores puede constituir un factor que influya en la capacidad que tiene el consumidor de sustituir distintos productos ofrecidos por competidores alternativos.

Al igual que en el análisis de la sustituibilidad del producto, el grado de sustituibilidad de la demanda de un producto ofrecido en una determinada área geográfica se suele evaluar analizando la conducta del consumidor a partir de un incremento en el precio de dicho producto. En el caso de los HMG, se establece que la delimitación del mercado geográfico está constituida por aquella área en la que un monopolista hipotético esté en capacidad de imponer un aumento no transitorio del 5% del precio de un producto o grupo de productos. La definición empleada por la CCE (1997) es similar, aunque menos precisa: "El mercado geográfico de referencia comprende la zona en la que las empresas afectadas desarrollan actividades de suministro de productos y de prestación de servicios de referencia, en la que las condiciones de competencia son suficientemente homogéneas y que pueden distinguirse de otras zonas geográficas próximas debido, en particular, a que las condiciones de competencia en ella prevalecientes son sensiblemente distintas a aquéllas"[14].

A fin de establecer una metodología que permita evaluar la delimitación de un mercado geográfico, a partir de definiciones como las arriba citadas, Helzynga-Hogarty (1973) propusieron un *test* basado en estadísticas de los flujos de comercio entre regiones geográficas. Según este *test*, si una proporción importante (mayor al 90%) del total consumido en la región proviene de empresas ubicadas en la misma región (a este criterio le denomina *Little Inside from Outside*–LIFO-) y, a su vez, una proporción importante de la producción total de las empresas que están ubicadas dentro de la localidad es consumido internamente (*Little Outside from Inside* – LOFI-); la delimitación geográfica del mercado estaría constituida por la región en cuestión[15]. De no cumplirse una de estas condiciones, debe ampliarse el área sujeta a evaluación y repetir el ejercicio, hasta obtener un espacio geográfico que cumpla con los dos criterios mencionados.

El *test* de Helzynga-Hogarty, sin embargo, no brinda una explicación convincente acerca de la posible respuesta de los consumidores frente a aumentos pequeños y sostenidos en el precio[16]. De la ausencia de comercio entre dos regiones, es erróneo deducir la existencia de dos mercados geográficos. Aun cuando en un lapso prolongado de tiempo, no haya existido comercio entre dichas regiones, es posible que las elasticidades cruzadas entre productos provenientes de éstas sea alta, y que ante aumentos pequeños en precios en alguna de las regiones, el comercio se produzca.

Un ejemplo de las limitaciones del *test* de Helzynga-Hogarty se pone de manifiesto en el Informe Técnico de la Secretaría de la Comisión de Libre Competencia (CLC), sobre la denuncia contra la empresa Minera del Centro S.A. –Centromín Perú- por presunto abuso de posición de dominio en el mercado de plomo refinado[17]. En la investigación se encontró que, si bien los consumidores nacionales de plomo refinado adquirían el 100% del plomo que consumían en el mercado nacional, Centromín (la empresa productora de plo-

[14] CCE (1997), p. C 372/ 6.

[15] En términos matemáticos, el *test* de Helzinga-Hogarty, puede plantearse como:

$$LIFO = \frac{\sum_{i=1}^{N}\sum_{j=1}^{M} Q_{ij}}{\sum_{i=1}^{N} Q_i} > 0.9 \; ; \; LOFI = \frac{\sum_{i=1}^{N}\sum_{j=1}^{M} Q_{ij}}{\sum_{j=1}^{M} Q_j} > 0.9$$

Donde i: 1,..,N es el número de consumidores en la región y j: 1,..,M es el número de proveedores en la región. LIFO, en inglés significa *Little Inside from Outside*, mientras LOFI, *Little Outside from Inside*.

[16] Para un análisis de las las críticas al *test* de Helzinga-Hogarty, ver Werden (1981).

[17] Indecopi, Comisión de Libre Competencia (1997c).

mo refinado denunciada), destinaba una parte pequeña de su producción al mercado doméstico y el resto al exterior. En este sentido, no se cumplía con uno de los criterios del mencionado *test*[18]. Sin embargo, se encontró que la existencia de barreras a la natural entrada al mercado doméstico y ciertas barreras legales, durante el período de investigación, impedían a los consumidores domésticos sustituir el plomo refinado producido por Centromín por plomo refinado importado. Como resultado se determinó que la configuración geográfica del mercado era nacional.

Delimitar geográficamente un mercado constituye una labor compleja que implica el análisis de las barreras al comercio existentes entre regiones distintas, a la vez que efectuar, al igual que con la delimitación del producto, un análisis respecto a qué ocurriría en caso de que los precios sean mayores a los prevalecientes en un determinado punto del tiempo. Para este efecto, la información sobre los flujos de comercio, las correlaciones entre las series de precios entre regiones, así como la proporcionada por las partes involucradas en la investigación, pueden ser de utilidad para el investigador, teniendo en cuenta sus potenciales limitaciones; especialmente en contextos en los que no se cuenta con estadísticas detalladas que permitan estimar elasticidades. También es importante evaluar las posibles barreras legales a la entrada al mercado geográfico en el período que se desea analizar, tales como los aranceles, para-aranceles, cuotas de importación, actividades otorgadas en concesión exclusiva a empresas privadas o públicas, entre otros. Por otro lado, factores determinantes en la configuración geográfica del mercado pueden ser los costos de transporte, que pueden estar asociados positivamente con la distancia del proveedor al consumidor, el peso del producto y su grado de perecibilidad.

Al igual que en el caso de la delimitación del producto, para reducir el grado de subjetividad de la autoridad en la determinación del mercado geográfico, es necesaria la elaboración de guías y cuestionarios generales destinados a los agentes participantes en el mercado. El análisis de dicha información puede ser complementada por estimaciones econométricas de elasticidades en los casos en que exista información estadística suficiente. Todo ello debe apuntar a limitar el grado de discresionalidad de la entidad investigadora en la determinación del área geográfica en la que se considera existen condiciones "razonables" de competencia.

I.3. Críticas al "*test* del 5%"

La metodología arriba mencionada ha estado sujeta a un conjunto de críticas[19]. Una primera alude al carácter arbitrario del límite de 5% impuesto al incremento de precios (aunque según los HMG dicho margen podría variar dependiendo de las características de la industria, a criterio de la autoridad). En principio, se entiende simplemente que el 5% constituye un margen de incremento en los precios que permite un nivel de sustitución razonable entre los productos que forman parte de un mismo mercado.

En el caso de países en desarrollo, la presencia de altos niveles de inflación puede representar un problema práctico para la implementación de esta metodología. En particular, cuando la magnitud del cambio en los precios es significativa, los consumidores pueden ser menos propensos a sustituir el consumo de ciertos productos ante cambios pequeños en los precios relativos. Una forma de corregir- al menos parcialmente- esta dificultad, sería el empleo de índices de precios reales. Aún considerando esta corrección, es importante tener en cuenta que las elecciones que realiza el consumidor en contextos de alta inflación pueden involucrar mayores costos de búsqueda y de información. Ello haría más difícil o costosa la decisión de sustituir ciertos productos por otros.

Por otro lado, un conjunto de críticas al mencionado *test* del 5%, se refiere a que si bien es posible que la firma "hipotética" mantenga un incremento de precios de esa magnitud durante un período largo, esto puede no ser lo más rentable para la misma. Es probable que su decisión de precios óptima esté por debajo de ese umbral y que, por tanto, estemos considerando productos que en la práctica no serían sustituibles, pues la empresa nunca consideraría la posibilidad de incrementar sus precios en esa magnitud, aun cuando ello sea sostenible en un plazo razonable. De la misma manera, pueden existir dos productos cuyo aumento de precios de 5% sea sostenible en el tiempo pero que, sin embargo, la decisión óptima de la firma consista en aumentar el precio de un producto en 3% y del otro en 10%.

Otras críticas a la denominada "regla del 5%" está relacionada con la elección del sustituto más próximo. Según dicha regla, todo producto cuyo consumo se incremente en respuesta a un aumento del 5% en el precio de otro, debe considerarse dentro del conjunto relevante de productos. Aunque no se define

[18] El criterio LOFI (ver nota 16).
[19] Para una revisión de las críticas al criterio del 5% ver McElroy (1995).

cuál sería el sustituto más próximo, en principio se entendería que sería aquel cuyo incremento en el consumo haya sido mayor frente al aumento del 5%.

Un riesgo que advierte McElroy (1995) en esta metodología es la posibilidad de incluir dentro de este conjunto de productos a sustitutos que podrían tener otros usos alternativos. Así, el carácter sostenible del incremento de precios, en principio, podría ser atribuido al uso para el cual se está realizando la evaluación o algún uso alternativo. Por ejemplo, en el Perú, en ciertos estratos de ingreso, las amas de casa emplean los detergentes de ropa como un sustituto de los lavavajillas. Así, aumentos ligeros en el precio del lavavajillas no serían sostenibles debido a que el consumo de los mismos en estos estratos normalmente se desplazaría hacia detergentes. Por lo tanto, en principio, ambos productos formarían parte de mismo mercado. Si deseáramos determinar la inclusión de productos adicionales a este mercado, deberíamos nuevamente evaluar la reacción del consumo de lavavajillas y detergentes, frente a un aumento simultáneo del 5% en sus precios. Si este aumento fuera sostenible en el tiempo, dado que los detergentes tienen dos usos distintos (lavado de ropa y de vajilla), no podríamos determinar *a priori* en qué medida dicho incremento sostenible es atribuible a la ausencia de sustitutos en el mercado de productos que sirven para lavar vajilla *versus* el de productos que sirven para lavar ropa. En principio, es posible que el carácter sostenible en el incremento de precios antes mencionado sea atribuible a la existencia de pocos sutitutos del detergente como producto destinado a lavar ropa, y no a la existencia de un mercado de productos para lavar vajilla que incluya exclusivamente lavavajillas y detergentes.

A pesar de las críticas arriba mencionadas, la metodología de definición de mercado relevante reseñada en los puntos I.1. y I.2., es ampliamente utilizada por las distintas agencias de competencia a nivel mundial. Ello, probablemente, obedece a que los problemas metodológicos arriba reseñados parecerían ser menos importantes frente a los beneficios de contar, en la práctica, con un marco conceptual que proporcione cierto nivel de coherencia y consistencia al análisis de las condiciones de competencia en los mercados.

II. ALGUNAS VERDADES Y FALACIAS

Como se ha mencionado anteriormente, la aplicación del concepto de mercado relevante en países desarrollados a casos específicos ha sido controvertida. Un punto importante de debate ha estado vinculado con casos en que las prácticas anticompetitivas son realizadas por los demandantes y con la posibilidad de aplicar de manera simétrica al análisis de sustitución por el lado de la demanda, un análisis de las distintas posibilidades con que cuenta el ofertante (sustituibilidad de oferta). En la sección siguiente se abordará este punto.

Un segundo tema está vinculado a una decisión adoptada por las cortes norteamericanas en el año 1956, que originó una de las controversias más importantes asociadas a la definición del mercado relevante, denominado la Falacia del Celofán. La pregunta central que subyace este debate es en qué medida puede definirse un mercado relevante, a partir de ciertas condiciones de competencia prevalecientes en el mercado, en particular, en mercados poco competitivos o altamente concentrados. En la sección II.2. se analizará este punto

II.1. ¿Sustituibilidad de oferta o facilidad de entrada?

Los HMG señalan que la definición de mercado se centra solamente en factores de demanda; es decir, posibles respuestas del consumidor[20]. Sin embargo, algunos autores plantean que en ciertos casos particulares, especialmente cuando existen empresas demandantes de bienes y/o servicios que tienen posición de dominio en el mercado, deben contemplarse criterios alternativos, como la llamada sustituibilidad de oferta:

"La definición de mercado relevante puede ser difícil en el contexto del análisis del poder de mercado ejercido sobre los ofertantes; es decir, el monopsonio. Los principios claves a recordar son que las víctimas del monopsonio son los vendedores; el daño potencial está reflejado en precios menores que los competitivos. Así, el foco de análisis son las alternativas de los ofertantes"[21].

---

[20] *Department of Justice y Federal Trade Commission* (1992), p. 4 "*Market definition focuses on demand substitution factors –i.e., possible consumer responses. Supply substitution factors –i.e., possible production responses- are considered elsewhere in the Guidelines in the identification of firms that participate in the relevant market and the analysis of entry*".

[21] Traducción propia. Ver, Conrath (1993), p. 4-27. El concepto de sustituibilidad de oferta es utilizado también por la CEE (1997), p. C 372/7, punto 20. "La sustituibilidad de la oferta también puede tenerse en cuenta al definir mercados en los casos en que sus efectos son equivalentes a los de la sustuibilidad de la demanda en términos de eficacia y de respuesta inmediata. Esto requiere que los proveedores puedan pasar a fabricar los productos de referencia y comercializarlos a corto plazo, sin recurrir en costos o riesgos adicionales significativos, en respuesta a pequeñas variaciones permanentes de los precios relativos".

Por ejemplo, imaginemos que un agricultor posee un terreno en el que siembra papas. En el mercado de papas el único demandante es la empresa A que, haciendo uso de su posición dominante, le ofrece pagar precios inferiores a los de competencia. En este caso, ¿cómo delinear el mercado de productos? Según estos autores, habría que evaluar las posibilidades de sustitución que tiene el agricultor frente a cambios en precios relativos. Así, por ejemplo, si ante cambios sostenidos en el precio relativo del choclo frente al de la papa, el agricultor pudiera, con relativa rapidez, sustituir un cultivo por otro, el mercado de producto estaría compuesto por choclos y papas.

La capacidad que tienen las empresas de "sustituir" ciertas líneas de producción por otras, guarda estrecha relación con el funcionamiento del mercado de factores, las características de dichos factores, y la tecnología misma que usa la empresa. En el ejemplo anterior, serían las características de la tierra (junto a otras variables como el clima), así como la tecnología que emplea el agricultor, las que posibilitan la rápida sustitución de un cultivo por otro. Dicha sustitución debería dar una rentabilidad al agricultor que le resulte igualmente atractiva que la que se obtiene como resultado de sembrar papas.

En el caso del Perú, un ejemplo de este tipo de problemas en la definición de mercado de productos lo ilustra el caso de la denuncia de la empresa Formas Continuas S.A. – Focodesa contra la empresa de Servicios Postales S.A. – Serpost S.A.[22]. La empresa Serpost S.A. gozaba de la exclusividad de la comercialización de sellos postales a nivel del Perú, mientras la denunciante, Focodesa, era una empresa dedicada a la industria gráfica (documentos valores tales como cheques, bonos, certificados de depósitos bancarios y otros títulos). Esta empresa acusaba a Serpost de realizar un trato discriminatorio en contra de Focodesa, rehusándose injustificadamente a adquirir la producción de dicha empresa. Al analizar el mercado del producto, el informe señalaba que éste era el de estampillas[23]. Si bien la conclusión del informe fue recogida en la Resolución de la Comisión[24], uno de los comisionados se pronunció a favor de considerar como producto relevante todo lo que el fabricante en cuestión, en este caso Serpost, está en capacidad de elaborar con las mismas capacidades y personal, sin tener mayor dificultad de pasar de uno a otro ítem. Si bien la decisión final de la Comisión fue confirmada en segunda instancia, el Tribunal del Indecopi se pronunció a favor de la caracterización del mercado basada en el criterio de sustituibilidad de la oferta:

"Por ejemplo, si existiera en un mercado determinado un solo comprador de cuadernos, y varias empresas que los fabrican, sería equivocado considerar como mercado relevante sólo a los cuadernos. Si las empresas pudieran girar su producción hacia otros productos impresos (libretas, blocks, afiches etc.), sin incurrir en costos significativos, entonces la única empresa compradora de cuadernos carecería de posición de dominio que le permitiera actuar con prescindencia de sus competidores"[25].

A nuestro juicio, el empleo del concepto de sustituibilidad de oferta refleja una confusión entre el análisis del mercado relevante y el de los determinantes de la posición de dominio o poder de mercado de una empresa. Comúnmente se incurre en la misma confusión cuando se analiza casos de posición de dominio de las empresas que venden productos en el mercado (ofertantes). La elasticidad precio de la demanda que comúnmente se estima para analizar el mercado relevante, también sirve de base para la determinación de la posición de dominio de una empresa[26]. De ahí que se asocie un nivel reducido de elasticidad inmediatamente con un alto índice de poder de mercado. Cuanto menos alternativas tenga el consumidor para adquirir bienes en el mercado (que su elasticidad precio sea menor), mayor será el poder de mercado de las empresas. Sin embargo, es importante tener en cuenta que lo anterior sólo es cierto cuando la empresa en cuestión es la única en el mercado. De existir varias empresas en el mercado, la elasticidad a utilizar

[22] Indecopi (1997a).

[23] Si bien se planteó que Serpost podía considerar sustitutos de los sellos postales a los certificados de pago hechos a través de las máquinas franqueadoras en el servicio postal del Estado, las estampillas tenían un uso particular para el que no existían sustitutos, en especial, el uso que se hace de las estampillas en el mercado filatélico.

[24] Indecopi (1997b)

[25] Indecopi (1998)

[26] A partir la fórmula de la nota 31, el índice de Lerner –IL- (que mide el poder de mercado de las empresas), indicando en cuanto se aleja el precio del monopolista (P) del precio de competencia perfecta ó costo marginal (CMg) sería:

$$IL = \frac{P - CMg}{P} = \frac{1}{\eta}$$

Debe tenerse en cuenta que el uso de la elasticidad de demanda de mercado para el cálculo del Indice de Lerner, sólo es aplicable en el caso que exista un solo productor en el mercado. En casos en que exista más de una empresa participante en el mercado, éste debe calcularse a partir de la elasticidad de demanda residual (ver definición en nota siguiente).

para efectos de medir el poder de mercado de éstas, es la elasticidad precio de la demanda residual[27].

Los determinantes del poder de mercado que tiene una empresa pueden ser distintos a los factores que influyen en la definición del mercado relevante. Siguiendo con el caso de varias empresas vendedoras en el mercado, mientras el mercado relevante está determinado por el número de sustitutos potenciales y reales que tiene un producto para los consumidores; el poder de mercado está influenciado por las ventajas relativas –tecnológicas, *know how*, etc.- que tienen las empresas frente a otras para satisfacer las necesidades del consumidor. Así, en un mismo mercado relevante, pueden existir diversas empresas con distintos niveles de poder de mercado.

El mismo análisis podría hacerse para el caso en el que existe un elevado grado de concentración, por el lado de los compradores. Si bien el mercado relevante sigue estando determinado por factores de demanda, el poder de mercado de los compradores estará dado por la capacidad relativa que tiene cada empresa para poder adquirir dichos productos a un precio inferior. Un factor que puede influir en esto último son las alternativas de producción con que cuenta el productor. Es decir, cuanto mayores alternativas tenga(n) la(s) empresa(s) de incursionar en otros mercados en el corto plazo, sin incurrir en costos significativos, menor será el poder de mercado de la(s) empresa(s) compradora(s). Ello es independiente de la definición del mercado relevante, que debe seguir basándose en el conjunto de sustitutos reales o potenciales existentes para los consumidores.

La capacidad que tiene una empresa para cambiar de giro y destinar parte o la totalidad de su producción hacia un nuevo mercado, guarda especial relación con las barreras a la entrada y a la salida existentes en el mismo o en otros mercados alternativos. Por ejemplo, en el caso del agricultor que siembra papas, si la entrada al mercado de choclos lo obliga a incurrir en gastos irrecuperables o hundidos (asociados, por ejemplo, a cierto tipo de pesticidas o fertilizantes específicos a la producción de choclo), será más difícil que el agricultor reoriente su producción hacia dicho mercado, lo cual reforzaría el poder de mercado de la empresa monopsónica en el mercado de papas. Por otro lado, es importante tener en cuenta que también pueden existir costos irrecuperables en el mismo mercado de papas que, en la práctica, constituyan una barrera a la salida de ese mercado[28]. Así, si estos costos irrecuperables son altos, el poder de mercado de la empresa monopsónica será significativo. En este sentido, el análisis de las barreras de entrada y salida al mercado (o de la llamada "sustituibilidad de la oferta") resulta útil para evaluar la posición de dominio de una empresa en el mercado (ya sea por el lado de la demanda como el de la oferta), mas no para efectos de la definición del mismo.

Con la intención de diferenciar el análisis del mercado relevante del de poder de mercado o posición de dominio de las empresas, los HMG introducen la figura del entrante comprometido y no comprometido (*committed y uncommitted entrant*). El entrante no comprometido en un mercado es aquél que, ante un cambio sostenido en precios relativos, puede incursionar con relativa facilidad en un mercado sin incurrir en elevados costos hundidos y en un plazo relativamente corto. En contraste, el entrante comprometido es aquél que, ante este cambio en precios, podría incursionar en el mercado, pero a un costo y en un plazo mayores. Mientras en el análisis de la estructura del mercado los entrantes no comprometidos son considerados participantes en el mercado, no ocurre así con los comprometidos.

La presencia o no de competidores potenciales y de la facilidad de entrada, forma parte del análisis de la estructura del mercado y de los determinantes de la posición de dominio de una empresa en el mercado. Los HMG hacen alusión a condiciones de entrada (*entry conditions*) y no a sustituibilidad de oferta, en el entendido que tanto para el caso de monopolios como monopsonios deben analizarse las condicio-

[27] La demanda residual proviene de restar horizontalmente de la curva de demanda que enfrenta la empresa, la oferta del resto de empresas que participan en el mercado. La elasticidad de demanda residual mide el grado de sustitución del producto elaborado por la empresa en cuestión. Siguiendo la notación empleada en la nota anterior y denotando si a la participación de la empresa i en el mercado relevante, hr a la elasticidad de la demanda residual y eo a la elasticidad de oferta, tenemos:

$$\eta_r = \eta\left(\frac{1}{S_i}\right) + \varepsilon_o\frac{(1-S_i)}{S_i}$$

Donde se aprecia que existe una relación directa entre elasticidad de demanda de mercado y la elasticidad de demanda residual. Sin embargo, también influyen otros factores como la elasticidad de oferta del resto de empresas en el mercado (que mide la reacción de estos ante cambios en el precio). Cuanto mayor es esta elasticidad mayor también será la elasticidad de la demanda residual (menor será el poder de mercado). Finalmente, la elasticidad de demanda residual es menor mientras mayor sea el poder de mercado de las empresas. Para una derivación de la expresión que figura arriba y una discusión sobre la relación de las elasticidades de demanda residual y poder de mercado aparece, ver Landes y Posner (1981).

[28] Ver Baumol, Panzar y Willig (1982).

nes de entrada en el mercado, a efectos de determinar la magnitud del poder de mercado o posición de dominio de la (o las) empresa(s). Ello, entre otros aspectos, permite establecer definiciones de mercado que sean independientes de la práctica o conducta empresarial sujeta a evaluación. El empleo de definiciones alternativas para casos de abuso de posición dominante por el lado de la oferta o de la demanda, desvirtúa el significado mismo de mercado, asociándolo a prácticas específicas antes que a criterios puramente económicos.

Además de confundir el análisis de la definición de mercado con la evaluación de los determinantes de la posición de dominio de una empresa, el concepto de sustituibilidad de oferta puede llevarnos a definiciones poco verosímiles o absurdas de mercado relevante.

Asumamos, por ejemplo, que existe un productor que tiene la tecnología necesaria para elaborar bastones de uso geriátrico. Con la misma tecnología podría producir palos de esquiar, dada la estructura prevaleciente de precios relativos entre ambos productos, sin embargo sólo produce bastones. Supongamos ahora que el Gobierno dicta una ley en la que establece que todos los bastones de uso geriátrico deben ser vendidos a una empresa privada llamada Alfa. Como resultado, el precio que la empresa Alfa ofrece cae sustancialmente y el productor estima conveniente (o más rentable) comenzar a producir palos de esquí. ¿Debe entenderse ahora que el mercado del producto es el de palos de esquí y bastones de uso geriátrico o más bien que el productor está incursionando en otro mercado? Mientras los palos de esquí son consumidos por gente relativamente joven, deportista, con gustos y preferencias definidos y tienen pocos sustitutos; por otro lado, los bastones geriátricos son demandados por personas de edad mayor, con otro tipo de preferencias y podrían tener como sustitutos a las sillas de ruedas. Se trata evidentemente de mercados distintos en los que los factores que influyen en la demanda –y posiblemente, también en la oferta[29] - van a diferir sustancialmente.

II.2. El caso du Pont ("Falacia del Celofán")

La denominada falacia del Celofán[30] surge como resultado de una decisión judicial adoptada por las cortes norteamericanas contra la empresa E.I. du Pont de Nemours & Co., en relación con el presunto ejercicio de poder monopólico en el mercado de papel celofán. La empresa du Pont producía alrededor del 75% del celofán consumido en Estados Unidos. Sin embargo, la defensa de la empresa sostenía que el mercado relevante no era el de papel celofán, sino que también incluía otros productos que podían emplearse como material de empaque flexible, tales como el papel, el aluminio, las láminas delgadas de metal, películas flexibles, entre otros. Ciertos materiales de empaque tenían mayor aceptación que otros según sus distintos usos. Así, por ejemplo, el empaque de los cigarrillos debe ser transparente, mientras que ciertos alimentos como el pan suelen ser envueltos en papel o materiales opacos. No obstante, en este caso la corte se rehusó a emplear una definición de mercado relevante restringida a alguno de estos segmentos, sino más bien consideró dentro del mercado relevante a todos los materiales de empaque flexibles. El razonamiento fue que existía un grado razonable de sustitución entre el celofán y el resto de materiales de empaque y que, por lo tanto, el mercado relevante estaba compuesto por todos los materiales de empaque flexibles.

Este argumento es denominado por los autores[31] como la "falacia del celofán". La falacia surge del hecho de que en mercados altamente concentrados, o en los que existen empresas que ostentan cierto poder de mercado, es común que exista un alto grado de sustitución en la demanda de los productos. Ello ocurre debido al resultado de la teoría microeconómica de que el monopolista o, en general, una empresa con posición de dominio, en general, opera necesariamente en el tramo elástico de la curva de demanda.[32]

---

[29] Por ejemplo, la oferta en el mercado de bastones de uso geriátrico puede estar compuesta por la producción de sillas de rueda –cuya tecnología es distinta-, mientras la de palos de esquí, no. Asimismo, pueden existir distintas técnologías más o menos específicas a la producción de palos de esquí y bastones.

[30] Para un análisis detallado del caso, ver Hovenkamp (1994), sección 3.4b.

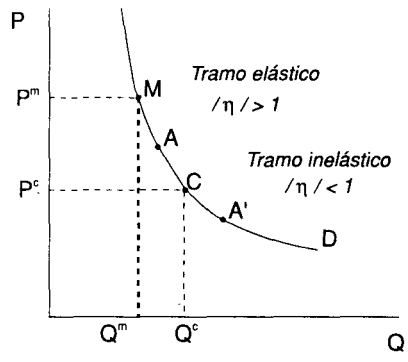
[31] Ver, por ejemplo, Turner (1956), Hovenkamp (1994) y Werden (1992).

[32] El resultado de microeconomía estándar puede describirse como:

$$P^M(1+\frac{1}{\eta})= CMg$$

donde PM : precio que carga el monopolista; h : elasticidad de demanda de mercado; CMg: costo marginal de la empresa. Como se observa en esta fórmula, mientras menor es h en valor absoluto, mayor es el precio que fijará el monopolista. Sin embargo, dado que la elasticidad de demanda tiene signo negativo, su valor no puede ser menor (en valor absoluto) a 1, es decir, ser inelástica, pues ello implicaría un ingreso marginal negativo para el monopolista. Es por ello, que éste sólo opera en el tramo de la curva de demanda en el que la elasticidad tiene valor absoluto inferior a 1. Cabe señalar, sin embargo, que si bien el monopolista opera en el tramo en el que la curva de demanda tiene una elasticidad menor a –1, cuanto menos elástica sea la curva mayor será el precio que este podrá fijar.

Figura 1. Monopolio, competencia y elasticidad de demanda



La figura 1 muestra que el monopolista opera en el tramo superior de la curva de demanda. En este tramo, la razón precio/cantidad tiende a ser mayor, así como la pendiente de dicha curva, haciendo que tanto el valor de la elasticidad-precio como de la elasticidad cruzada se reduzcan. Una interpretación intuitiva de este resultado es que, a medida que los precios aumentan, lo normal es que surjan nuevos sustitutos o alternativas de elección que comienzan a resultar atractivas para el consumidor.

Los puntos A y A', en la figura, son posibles puntos en los que la elasticidad- precio de la demanda sería igual a 1. Como se aprecia, el equilibrio de competencia (punto C, asignación Pc, Qc) puede darse tanto en el tramo inelástico como elástico de la curva de demanda.

¿Cuál es el tramo de la curva de demanda en el que se debe medir el grado de sustitución de los productos a efectos de definir el mercado relevante? Dar respuesta a esta pregunta requiere necesariamente hacer un juicio de valor acerca de cuál debería ser la estructura y funcionamiento del mercado relevante. Quienes critican la decisión de la corte en el caso du Pont, señalan que el grado de sustitución o "intercambiabilidad" razonable entre dos productos debe estimarse a partir del precio competitivo[33], es decir, el costo marginal. Bajo este criterio, dos productos pueden realmente considerarse sustitutos si, ante aumentos en el precio de competencia de uno de ellos, los consumidores desplazan su consumo hacia otro producto que es vendido, igualmente, al precio competitivo.

Aplicar dicha "corrección" a la estructura y funcionamiento de los mercados a efectos de definir mercado relevante, puede ser complejo y de difícil implementación, pues requiere, entre otros aspectos, determinar el precio competitivo de el o los productos candidatos a formar parte de dicha definición y, a partir de este precio, evaluar el posible impacto de aumentos pequeños y no transitorios en los precios, repitiendo la metodología descrita en las secciones anteriores.

Aún sin considerar los problemas en la implementación de esta metodología, algunos autores consideran que corregir por la Falacia del Celofán, puede no ser conceptualmente lo más apropiado en ciertos casos. Por ejemplo, en casos en los que se busca evaluar el impacto de las fusiones o adquisiciones de empresas sobre la competencia, establecer el grado de sustitución entre dos productos a los precios de mercado competitivo puede llevar a establecer definiciones de mercado "restringidas" que, a su vez, podrían sobrestimar el impacto de dichas operaciones sobre la competencia en el mercado. Werden (1992) llama a este tipo de casos la "falacia del celofán invertida"[34].

Para ilustrar este punto, Werden (1992) cita un caso del año 1982, en el que fue cuestionada la adquisición de parte de las empresas del grupo Nabisco, productoras de edulcorantes líquidos naturales, por la empresa Archer-Daniels-Midland Co. (ADM), que participaba en el mismo mercado.

Los edulcorantes líquidos naturales comenzaron a comercializarse en Estados Unidos a inicios de los años setenta. Los precios de este producto eran generalmente inferiores a los del azúcar[35]. Ello debido, entre otros aspectos, a las políticas de regulación de precios del azúcar mantenida por el gobierno norteamericano. A pesar de que el edulcorante líquido natural no es un sustituto razonable del azúcar en todos sus posibles usos, se demostró que en aquellos segmentos en los que la principal variable de decisión del consumidor es el precio, sí lo era. De esta manera, la curva de demanda de los edulcorantes líquidos tenía un "quiebre" justamente al llegar al precio del azúcar. Por encima de

[33] Hovenkamp (1994), p. 100, señala; *"If the concept of cross-elasticity of demand serves a useful function in antitrust analysis, it is to establish wheter two products are close substitutes when both are sold at the competitive price. If two things appear to be close substitutes when both are sold at marginal cost, then two should be included in the same product market". Por otro lado, Posner (1976), pág. 128 señala "... the cellophane formulation fails to specify the price level at which the products alleged to comprise the relevant market are reasonably interchangeable. (...) Reasonable interchangeability at the current price but not at a competitive price level, far from demonstrating absence of monopoly power, might well be a symptom of that power...".*

[34] *The Reverse Cellophane Fallacy.*

[35] La comparación entre ambos requiere determinar la cantidad de edulcorante y azúcar necesarios para el uso o usos que se de a estos productos.

dicho precio, la elasticidad de demanda por edulcorantes naturales sería significativamente mayor.

De esta manera, determinar el mercado relevante a partir de una elasticidad calculada desde la situación previa a la fusión, podría subestimar el espacio de productos relevante, llevándonos a la conclusión de que el mercado relevante es el de los edulcorantes líquidos cuando en realidad (una vez consumada la operación), al elevarse los precios de dicho producto, también podría incluir el de azúcar. En este caso, el precio del azúcar imponía un tope al eventual incremento de precios del edulcorante líquido. Una vez realizada la fusión, el precio del azúcar hubiese impuesto un tope al "posible" incremento del precio de los edulcorantes líquidos.

Tanto la Falacia del Celofán como la llamada "Falacia del Celofán Invertida", hacen especialmente compleja la labor de definir adecuadamente el mercado relevante en el marco de regímenes de competencia que contemplan el control de estructuras. En ambos casos, la estimación de elasticidades de demanda a partir de la evidencia empírica disponible (por ejemplo, mediante técnicas econométricas) pierde relevancia, pues sólo nos permitiría aproximar dichas elasticidades en la vecindad de los puntos de equilibrio. Así, mientras en el caso de empresas que ostentan una posición de dominio, la evidencia empírica tendería a sobreestimar las elasticidades precio y sustitución "apropiadas" para definir el mercado relevante; cuando se desea evaluar la conveniencia de una operación de fusiones, la evidencia tendería a subestimar el valor de dichas elasticidades. Como consecuencia de ello, en el primer caso obtendríamos definiciones de mercado excesivamente amplias, mientras en el segundo, obtendríamos definiciones excesivamente restrictivas del mercado.

A continuación se discute el concepto de mercado relevante y su vinculación con la estructura de los mercados y las políticas de competencia.

III. ENFOQUE DE ESTRUCTURAS, ENFOQUE DE CONDUCTAS Y MERCADO RELEVANTE

Los casos reseñados en la sección precedente ilustran algunos problemas metodológicos que surgen en la definición del mercado relevante en contextos en los que se sanciona la posición de dominio y/o el incremento en el poder de mercado. Mientras en el primer caso (Falacia del Celofán) el objetivo de las políticas de competencia ha sido evaluar el carácter anticompetitivo de determinadas estructuras de mercado, en el segundo caso (Falacia del Celofán Invertida) se ha tratado de evitar que cambios en dicha estructura (por ejemplo, una mayor concentración en el mercado) tengan efectos negativos sobre la competencia.

Este tipo de problemas no surge en el caso de la legislación peruana que no sanciona el incremento en el poder de mercado o la posición de dominio de las empresas en sí mismas, sino ciertas prácticas a las que se denomina abuso de posición de dominio o restrictivas de la libre competencia. En estos casos, la definición de mercado relevante se realiza a partir de las condiciones de competencia prevalecientes en el mercado; independientemente de consideraciones acerca de la estructura del mercado, o del tramo de la curva de demanda en que estén operando las empresas. A diferencia de regímenes que contemplan el control de estructuras, en el caso peruano, la definición de un mercado relevante es independiente de la estructura que éste tenga y, por lo tanto, es imposible que surjan casos de falacias como las mencionadas en las secciones precedentes.

No es la intención del presente artículo discutir las ventajas o desventajas relativas de políticas de competencia que involucren un enfoque que contemple el control de estructuras de mercado *versus* uno que se centre exclusivamente en la sanción de conductas anticompetitivas[36]. Sin embargo, además de la evidente simplificación de la metodología, que implica definir mercado relevante independientemente de la estructura de mercado prevaleciente, existen argumentos que apoyan este enfoque de definición de mercado relevante más allá de la discusión en torno a la conveniencia de uno u otro tipo de régimen de competencia.

(i) Políticas públicas y estructura de mercado.

En primer término, existe un conjunto de factores que influyen en la estructura de los mercados y sobre los que la agencia de competencia normalmente no tiene mayor control. Uno de los más importantes son las barreras de entrada derivadas de intervenciones de otras entidades del Estado en la economía. Un ejemplo de ello son las barreras legales a la entrada de productos al territorio de un país, tales como las medidas arancelarias, para-arancelarias o los subsidios. Una estructura arancelaria que brinde a un sector específico una protección efectiva significativa, afecta necesariamente la estructura de mercado de dichos productos, haciéndola más concentrada. Polí-

[36] Para una discusión sobre las ventajas y desventajas relativas de ambos enfoques ver Ruiz (1997, 1998).

ticas de subsidios agrícolas o de bandas de precios como las mantenidas en la mayoría de países desarrollados, también afectan la estructura de estos mercados, haciéndola más concentrada. En este contexto, la existencia de una posición de dominio en el mercado, o de empresas con un poder de mercado significativo, puede tener su origen en disposiciones o medidas estatales que distorsionan la estructura del mercado. Para la agencia de competencia, no tiene sentido pretender corregir por la falacia del celofán en un mercado cuyo grado de concentración tiene su origen precisamente en medidas o intervenciones del Estado. En estos contextos, un enfoque más práctico es el de tomar la estructura como dada, para efectos de definir el mercado relevante.

Un caso extremo que ilustra el efecto de las intervenciones del Estado en la definición del mercado relevante ocurrió en el Perú, durante la segunda mitad de la década de los ochenta. Una de las áreas de mayor intervención del Estado en ese período fue el mercado de productos agrícolas. Uno de los productos cuyo precio se encontraba fuertemente subsidiado era el de la leche en polvo. Así, durante un período importante de tiempo, la cal, un producto de apariencia similar pero que tiene usos completamente distintos (uno de ellos, el marcado de las líneas de canchas de fútbol), dada la magnitud del subsidio otorgado a la leche en polvo, se vendía en el mercado nacional a un precio ligeramente superior. Así, en este contexto, había quienes utilizaban la leche en polvo para estos fines – delinear canchas de fútbol- y no para fines alimenticios. En este contexto, la intervención del Estado en el mercado había "ampliado" artificialmente la definición del mercado relevante para productos susceptibles de ser empleados para delinear canchas de fútbol.

El ejemplo arriba señalado nos muestra las dificultades que enfrenta la agencia de competencia para definir mercado relevante en el contexto de políticas de control de estructuras anticompetitivas, en áreas en las que el Estado tiene un rol importante en la asignación de recursos. En casos en los que existan posiciones de dominio, originadas en intervenciones del gobierno, las agencias de competencia no deberían corregir por la falacia del celofán o su versión inversa, sino evaluar la definición de mercado relevante a partir de las condiciones de competencia prevalecientes en el mercado.

(ii) Estructura de mercado y barreras a la entrada derivadas de prácticas anticompetitivas.

En aquellos casos en que existan barreras de entrada al mercado originadas en conductas privadas anticompetitivas (tales como colusión, negativas injustificadas de trato); es posible que por efecto de las mismas la definición del mercado se vea afectada. Así, una práctica de abuso de posición dominante puede dar lugar a una estructura de mercado más concentrada o a una posición de dominio, comparada con la situación en que ésta no hubiera existido. ¿Debe corregirse en estos casos por la falacia del celofán?

Por ejemplo, veamos el caso de la empresa que produce cigarrillos marca "A" y que aplica exitosamente una política de precios predatorios desplazando a la empresa que produce cigarrillos marca "B" del mercado de consumidores de ingresos medio-bajo. Luego de desplazar a su competidora la empresa productora de bienes marca "A" eleva sus precios en el mercado. A los nuevos precios, sin embargo, algunos cigarrillos que forman parte del mercado de consumidores de ingreso alto, por ejemplo los cigarrillos marca "C" , comienzan a presentarse como una alternativa atractiva frente al consumo de los cigarrillos marca A. Así, frente a un aumento sostenido del 5% del precio de A, los consumidores ahora estaran dispuestos a desplazar parte de su consumo a cigarrillos de la marca "C". ¿Cuál sería el mercado de producto en este caso: el de los productos A y B consumidos previamente por personas de ingreso medio-bajo o el de cigarrillos A y C, consumidos actualmente por individuos de ingreso alto?

En estos casos, la agencia de competencia debería considerar el mercado de las productos A y B, dado que el "nuevo mercado" ha sido originado por una práctica anticompetitiva y ésta ha sido precisamente la que ha tenido como efecto aumentar los precios y ocasionar el surgimiento de nuevos sustitutos. Es el conjunto de productos sustitutos potenciales o reales, bajo las condiciones de competencia prevalecientes antes de la implementación de dicha práctica, el que determina el mercado relevante para evaluar los efectos de la predación sobre el mercado.

Si bien evaluar el mercado relevante bajo las condiciones de competencia prevalecientes antes de la implementación de la práctica anticompetitiva, parece ser una solución similar a corregir por la falacia del celofán, existen dos diferencias importantes. En primer lugar, el corregir por la falacia del celofán implica necesariamente evaluar el conjunto de posibles sustitutos de un producto en un contexto de competencia perfecta. En el caso que se ha planteado, se analizaría la existencia de sustitutos, antes de la implementación de la práctica, independientemente del grado de competencia que exista en el mercado en ese período. En el ejemplo anterior, la práctica predatoria puede

haber sido realizada por una empresa con posición de dominio en el mercado. En segundo lugar, en el caso planteado, se analiza el mercado bajo condiciones objetivas de competencia prevalecientes antes de la implementación de la práctica. La corrección por la falacia del celofán, por su parte, puede implicar la "creación artificial" de un mercado competitivo para el cuya verificación en la realidad no existen condiciones objetivas.

En síntesis, en aquellos casos en los que el poder de mercado o la posición de dominio de una empresa esté originada por la realización de prácticas anticompetitivas, el mercado de producto debe evaluarse en el contexto de las condiciones prevalecientes antes de la realización de dicha práctica.

(iii) Otras barreras a la entrada

Existen otras barreras a la entrada derivadas del comportamiento estratégico de las empresas en el mercado que no necesariamente constituyen prácticas anticompetitivas. Por ejemplo, las estrategias publicitarias, los gastos en investigación y desarrollo, entre otras, pueden transformarse con el tiempo en costos hundidos o irrecuperables en los que debe incurrir un potencial entrante a ese mercado. Por ejemplo, si una empresa que, debido a una exitosa estrategia de mercadeo ha logrado posicionar un producto, generando un alto nivel de fidelidad por parte del consumidor, y que ostenta posición de dominio en el mercado, está imponiendo simultáneamente un costo hundido a los potenciales entrantes al mercado, ¿debe corregirse en este caso por la falacia del celofán?

En la medida que se trate de estrategias competitivas que no busquen deliberadamente restringir la competencia en el mercado, no tendría sentido corrección alguna. El mercado relevante en este caso sería el de los sustitutos que enfrenta el consumidor bajo las condiciones de competencia prevalecientes.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

El presente artículo ha expuesto de manera resumida las principales características de la metodología de definición del mercado relevante empleada en los casos *antitrust*. Asimismo, se han introducido al debate algunos puntos que resultan controvertidos en dicha metodología y sobre los que, en la actualidad, no existe un consenso claro. Uno de ellos es el del empleo del concepto de sustituibilidad de oferta como parte del análisis del mercado relevante. Como se mencionó, el empleo de dicho concepto en casos en que se define mercado relevante con el fin de evaluar posibles prácticas anticompetitivas realizadas por compradores (demandantes) resulta poco útil, siendo necesario que la definición de mercado relevante sea independiente del carácter u origen de la práctica. En segundo lugar, el análisis de los problemas que surgen en las economías, desarrollados como resultado de enfoques de competencia que establecen un control de estructuras, sugiere la conveniencia de emplear un enfoque que considere la estructura de mercado como dada. En los casos en los que el cambio de estructura del mercado haya sido originado por prácticas empresariales anticompetitivas, sin embargo, es importante que se defina el mercado relevante a partir de las condiciones de competencia prevalecientes antes de la implementación de la misma.

ADQUISICIONES PÚBLICAS: ¿SE REQUIERE COMPETENCIA EN LAS COMPRAS DEL ESTADO?

Eduardo Quintana Sánchez*

Las contrataciones y adquisiciones de bienes o servicios por parte del Estado normalmente se realizan bajo un sistema de selección, en el que se invita a las distintas empresas a ofertar con la finalidad de elegir la mejor propuesta al más bajo precio.

Los procesos de selección permiten que el Estado realice una inversión más eficiente de los recursos y obtenga las mejores condiciones a través de una pugna entre los postores, resultando imprescindible la máxima transparencia en dichos procesos para asegurar la defensa del interés público.

En el presente artículo, el autor, sobre la base de un conjunto de casos que se han presentado en la realidad, analiza cómo deben llevarse a cabo estos procesos de modo que la selección se efectúe dentro de un marco de libre competencia, prohibiéndose posiciones de dominio y licitaciones colusorias. Asimismo, propone las sanciones a imponerse frente al descubrimiento de prácticas que atenten contra la transparencia en los referidos procesos.

Entre 1990 y 1998, los recursos destinados a la adquisición de productos y a la contratación de servicios por el sector público, sin considerar a las empresas estatales, representaron aproximadamente el 17% del gasto total del gobierno central.[1] Por otro lado, mientras que el gobierno central gastó entre 1995 y 1998 un promedio de S/. 4,460 millones de nuevos soles anuales en la compra de bienes, la empresa más rentable del país, Telefónica del Perú S.A.A., obtuvo en ese mismo período utilidades por S/. 843 millones de nuevos soles anuales.[2] De ello se deduce que la correcta inversión de los recursos públicos destinados a la adquisición de bienes es muy importante, dada la cuantía de dichos recursos y la evidente necesidad de mantener el equilibrio fiscal.

Esto se consigue, en buena medida, obligando a que el suministro de bienes se realice mediante procesos de convocatoria pública para presentar ofertas. De este modo, el Estado puede elegir entre varias opciones la que más le conviene, de acuerdo a los fines que debe cumplir y según las necesidades que enfrenta.

Como es necesario que el Estado invierta adecuadamente los recursos que destina a la adquisición de bienes, cabe preguntarse si las normas de libre competencia cumplen alguna función en el terreno de las compras estatales o si éstas se encuentran fuera del ámbito de aplicación de aquellas. En otras palabras, si las normas que regulan los procesos de selección de postores bastan para garantizar una inversión eficiente, dado que se requiere que las empresas que sumi-

* Agradezco el aliento que me dio Martha Martínez para realizar este trabajo, así como sus importantes comentarios; sin embargo, las opiniones vertidas en él son de mi entera responsabilidad.

1 Banco Central de Reserva del Perú, Memoria anual 1998, anexo 47 (http:/www.bcrp.gob.pe).

2 FERNÁNDEZ BACA, G. y WEBB, R., Perú en números 1999, anuario estadístico previo al 2000 (Lima, Cuanto S.A., 1999), 900. CONASEV, las 3000 empresas más grandes en 1997 y en 1998 (http:/www.conasevnet.gob.pe).

nistran bienes al Estado realicen el mayor esfuerzo para ofrecerle las mejores condiciones.

En este trabajo, se plantea que la ley de libre competencia es el mecanismo más adecuado para investigar si las empresas que ofrecen bienes al Estado compiten efectivamente para ser seleccionadas, o si evitan la pugna entre ellas para arreglar por acuerdo quién será la que suministre al Estado. No obstante, también se precisa que en determinados supuestos, la elección fraguada del "ganador" no responde a un acuerdo entre empresas competidoras, sino a la decisión de quien controla al grupo de empresas que se presentan, indebidamente, como postores independientes en procesos de adquisición pública.

Igualmente, se sostiene que en algunos casos la ley de libre competencia puede ser útil para determinar, a través de la figura del abuso de posición de dominio, si el Estado discrimina a postores potenciales, generando una distorsión en el mercado. Pero que, en gran parte de los casos, la eventual discriminación que podría cometer alguna entidad estatal, a través de la exigencia de requisitos excesivos o injustificados, debería ser cuestionada como una infracción a los principios de transparencia contenidos en las normas sobre contratación del Estado.

A continuación se analizarán los supuestos en que las normas de libre competencia son aplicables a las adquisiciones públicas y cómo colaboran con la inversión eficiente de los recursos del Estado, dentro de los parámetros de transparencia requeridos.

I. CONTRATACIONES Y ADQUISICIONES DEL ESTADO

Las compras de productos o servicios por el Estado normalmente se realizan bajo un sistema de selección, invitando a distintas empresas a presentar ofertas, con la finalidad de elegir la mejor propuesta en términos de precio, calidad, oportunidad, entre otros parámetros. Es un mecanismo especialmente útil para la compra de bienes sin un valor estándar o cuando el mismo es difícil de determinar.

Tomando en cuenta que los recursos que se utilizan en las contrataciones y adquisiciones del Estado provienen de fondos públicos, se buscan dos objetivos esenciales con los procesos de selección: la inversión eficiente de los recursos y la máxima transparencia en el proceso de selección. La inversión eficiente implica obtener las mejores condiciones a través de una pugna entre los postores, en términos simples, el menor precio por la mejor oferta. Por su parte, la transparencia resulta imprescindible para asegurar la defensa del interés público y se logra a través de un proceso de selección riguroso e imparcial, de carácter público y con la posibilidad de impugnar la elección del ganador.

La Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, Ley 26850 y su Reglamento,[3] contemplan tres tipos de proceso de selección, denominados licitación pública, concurso público, y adjudicación directa y de menor cuantía. Dichos procesos se distinguen esencialmente por lo siguiente: (i) los montos referenciales que establece la Ley de Presupuesto del Sector Público para cada tipo de proceso; (ii) las formalidades que debe cumplir cada uno; y, (iii) el tipo de bien que se adquiere a través de ellos.[4]

Todos los organismos públicos, así como las empresas estatales de derecho público o privado, se encuentran obligados a utilizar dichos procesos para contratar obras o adquirir productos o servicios. El Consejo Superior de Contrataciones y Adquisiciones del Estado - CONSUCODE es el encargado del cumplimiento de dichas normas, teniendo como instancia de solución de controversias al Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

La Ley 26850 ha establecido los principios que rigen los procesos de contratación y adquisición pública. Dichos principios son, por un lado, los que se encuentran relacionados a la inversión eficiente de los recursos del Estado: libre competencia, eficiencia, economía y vigencia tecnológica. Por otro lado, los principios relacionados con el proceso de selección son: moralidad, imparcialidad, transparencia y trato justo e igualitario para todos los postores. La finalidad práctica que buscan dichos principios es que se obtengan bienes de la calidad requerida, en forma oportuna y a precios adecuados.[5] Estos principios son directrices para el comportamiento de los organismos públicos y empresas estatales que realizan procesos de selección para adquirir bienes.

---

[3] La Ley 26850 fue publicada el 03 de agosto de 1997 y su Reglamento, el Decreto Supremo 039-98-PCM, el 28 de setiembre de 1998.

[4] No obstante, la principal diferencia es el monto referencial establecido anualmente para cada tipo de proceso, el mismo que se divide en tres bandas: la más baja es para la adjudicación directa, la intermedia para el concurso público y la más elevada para la licitación pública. Por su parte, las formalidades que debe cumplir cada proceso son más rigurosas según el monto referencial sea más elevado.

[5] Artículo 3 de la Ley 26850.

Como se aprecia, uno de los principios es que la entidad que realiza el proceso de selección respete la libre competencia en el mercado, evitando incurrir en prácticas que la limiten. Adicionalmente, la Ley 26850 se preocupa también de establecer claramente que los postores se encuentran prohibidos de celebrar acuerdos, entre ellos o con terceros, con el fin de realizar prácticas restrictivas de la competencia, bajo sanción de quedar inhabilitados para contratar con el Estado y sin perjuicio de las otras sanciones a que haya lugar.[6]

II. LIBRE COMPETENCIA

En cuanto a las normas de libre competencia, debe señalarse que las mismas pueden tener diversos objetivos dependiendo de cada país e, incluso, que a veces tales objetivos pueden resultar contrapuestos. Sin embargo, el objetivo más reconocido por las normas es el mantenimiento y la promoción de la competencia efectiva. En tal sentido, se protege que la actividad empresarial se desarrolle dentro de las reglas del mercado, bajo el supuesto de que a través del mismo se logra una eficiente asignación de recursos. Sin embargo, las normas de competencia sólo garantizan que los jugadores actúen según esas reglas, sin influir en el resultado final del juego, puesto que ello depende del mercado en sí mismo.

El marco general de competencia en el Perú, contenido en la Ley contra las Prácticas Monopólicas, Controlistas y Restrictivas de la Libre Competencia, Decreto Legislativo 701 (en adelante DL 701),[7] define como su principal objetivo permitir que la libre iniciativa privada se desenvuelva procurando el mayor beneficio de consumidores y usuarios. Para ello, prohibe dos tipos de figuras, las prácticas restrictivas entre competidores y los actos de abuso de posición de dominio.[8]

Las prácticas restrictivas, comúnmente denominadas concertaciones, son acuerdos entre dos o más competidores destinados a evitar los riesgos económicos que podría generar la competencia coordinando su comportamiento en el mercado, a fin de asegurar beneficios para todos los participantes, en perjuicio de otras empresas - sus clientes o proveedores - y/o de los consumidores. El efecto práctico es que las empresas actúan como un monopolio, aunque aparentan competir agresivamente.

Por otro lado, el abuso de posición de dominio está constituido por actos de parte de la empresa más grande o más importante del mercado, realizados con la finalidad de obtener beneficios y causar perjuicios a otras empresas o al consumidor, que no hubiesen sido posibles de no ostentarse dicha posición en el mercado. En tal sentido, se trata de una empresa que puede actuar independientemente de sus competidores, clientes o proveedores, imponiendo unilateralmente condiciones tales como el precio y la cantidad producida. Dichas conductas se plasman en negativas injustificadas de contratar, tratos discriminatorios, cláusulas de atadura, entre otras.

Finalmente, debe señalarse que el DL 701 se aplica a cualquier persona natural o jurídica, de derecho público o privado, que realice actividad económica; siendo la Comisión de Libre Competencia del INDECOPI la autoridad encargada del cumplimiento de dicha norma.

En lo que se refiere a las contrataciones y adquisiciones públicas, las disposiciones de libre competencia contenidas en el DL 701 podrían ser aplicadas para evitar, por un lado, que la entidad que convoca al proceso cometa actos de abuso de posición de dominio contra los postores y, por otro, para sancionar a los postores que realicen acuerdos restrictivos de la competencia entre ellos, incluyendo a veces a la entidad que realiza el proceso de selección, para elegir al "ganador" de manera fraudulenta.

En tal sentido, las normas de libre competencia serían aplicables para cuidar que el proceso de compra del Estado se desarrolle dentro de reglas de juego que permitan una pugna equitativa entre todos los postores, bajo el supuesto que a través de ello se invierten eficientemente y con transparencia los recursos públicos. A pesar de ello, debe reiterarse que dichas normas protegen la competencia en el proceso de compra, mas no que la entidad que lo convocó logre los objetivos que buscaba con dicha compra, ya que esto último depende de factores internos de la propia entidad.

III. COMPETENCIA EN LAS ADQUISICIONES DEL ESTADO

Corresponde definir ahora los supuestos en que las prácticas concertadas o el abuso de posición de

[6] Artículo 10 de la Ley 26850.
[7] Decreto Legislativo 701, publicado el 07 de noviembre de 1991, posteriormente fue modificado por el Decreto Legislativo 807, publicado el 16 de abril de 1996.
[8] Artículo 3 del DL 701.

dominio pueden ocurrir, distinguiéndolas de aquellas con las que podrían confundirse y que deberían ser evaluadas por organismos diferentes a la Comisión de Libre Competencia. Al respecto, resulta necesario distinguir también los diferentes tipos de responsabilidad que podrían generarse en casos como los indicados, a fin de identificar quien sería competente para sancionar la conducta prohibida.

3.1. Licitaciones colusorias

Según lo expresado, la transparencia en defensa del interés público y la inversión eficiente de los recursos son los dos objetivos principales que se buscan al realizar las adquisiciones del Estado a través de procesos de selección. A su vez, dos comportamientos pueden impedir que se alcancen dichos objetivos, por un lado, las irregularidades en el comportamiento de los funcionarios encargados de dirigir los procesos de selección, que eliminan la transparencia y, por otro, el comportamiento concertado de las empresas postoras, que impide la inversión eficiente.

Este último tipo de comportamiento se conoce genéricamente como licitaciones colusorias. Al impedir la inversión eficiente de los recursos, generan dos efectos perjudiciales: obligan a que el Estado pague montos en exceso por los bienes adquiridos y, paralelamente, evitan que los fondos pagados en exceso se destinen a otros fines de interés público.

En el caso peruano, dentro de los supuestos de concertación prohibidos por el DL 701, se encuentran las licitaciones colusorias, que han sido definidas como los acuerdos entre postores para presentar ofertas o abstenerse de presentarlas en licitaciones o concursos públicos.[9] Dicho supuesto se encuentra prohibido porque es un mecanismo para arreglar entre los postores una oferta "ganadora", en vez de competir por la buena pro, con ello frustran el proceso de selección haciendo creer a la entidad que convocó que elige la propuesta más conveniente, a pesar de que la misma ha sido fraguada.

Las licitaciones colusorias pueden adoptar diversas modalidades, pero por lo general se enmarcan dentro de alguna de las tres formas más conocidas: (i) el retiro de ofertas, a través del cual los postores deciden no ofrecer o retirar una oferta previamente presentada, de modo que gane la siguiente oferta más baja; (ii) las ofertas complementarias, que implican el acuerdo de presentar ofertas con precios diferentes y más elevados que la que ha sido arreglada como "ganadora", o presentar precios competitivos pero con condiciones inaceptables, a fin de aparentar una competencia vigorosa; y, (iii) la rotación de propuestas "ganadoras", que permite que cada uno de los participantes del acuerdo gane uno o varios concursos según un programa rotativo.[10]

Si bien lo característico de las licitaciones colusorias es que la restricción de la competencia sea impuesta por el acuerdo de las empresas postoras, en algunos casos la entidad que convoca al proceso de selección también participa en el acuerdo, caso en el cual se genera una doble infracción y, consecuentemente, una doble responsabilidad. Por un lado, los funcionarios que favorecieron al postor "ganador" serían responsables administrativamente por infracción a la Ley 26850 y, eventualmente, por infracción a las leyes penales.[11] Por otro lado, las empresas que participaron en el acuerdo serían responsables por una infracción al DL 701.

a) Investigación y sanción de licitaciones colusorias

En cuanto a la responsabilidad de las empresas postoras, sea que se pongan de acuerdo únicamente entre ellas o con la entidad que convocó al proceso de selección, es la Comisión de Libre Competencia (en adelante CLC) la entidad encargada de investigar y sancionar su conducta, en virtud del DL 701. No obstante, debe reiterarse que, de acuerdo al artículo 10 de la Ley 26850, el CONSUCODE también puede sancionar a dichas empresas con la inhabilitación para contratar con el Estado.

Aparentemente esta duplicidad de sanciones parecería ir en contra del principio *non bis in idem*, que informa el derecho administrativo sancionador y prohibe que una misma conducta sea castigada por dos autoridades del mismo orden. Pero lo cierto es que la

[9] El artículo 6 del DL 701 establece lo siguiente: "Prácticas restrictivas de la libre competencia. Se entiende por prácticas restrictivas de la libre competencia los acuerdos, decisiones, recomendaciones, actuaciones paralelas o prácticas concertadas entre empresas que produzcan o puedan producir el efecto de restringir, impedir o falsear la libre competencia. Son prácticas restrictivas de la libre competencia: [...]; i) El establecimiento, la concertación o la coordinación de las ofertas o de la abstención de presentar ofertas en las licitaciones, los concursos, los remates o las subastas públicas".

[10] KHEMANI, Shyam y otros: "A framework for the design and implementation of competition law and policy". Estados Unidos. The World Bank - OECD, 1998. p. 23.

[11] Corresponderá sancionar este tipo de infracciones al Sistema Nacional de Control - órganos de control interno de cada entidad estatal o Contraloría General de la República - y al Poder Judicial, respectivamente.

acumulación de sanciones heterogéneas se encuentra reconocida, cuando una es accesoria de otra, responden a infracciones de ordenamientos diferentes y tienen una finalidad distinta. Normalmente, la sanción accesoria se condiciona a que se encuentre responsabilidad y se aplique la sanción principal, siendo la primera de carácter temporal.[12]

En el presente caso, mientras que la multa es la sanción prevista por infracción al DL 701 y su finalidad es desincentivar la concertación de propuestas, la Ley 26850 contempla la inhabilitación como sanción y su finalidad es impedir que los postores realicen nuevamente prácticas restrictivas de la competencia. En tal sentido, se trata de una conducta que infringe a la vez dos ordenamientos diferentes. Adicionalmente, la inhabilitación que puede imponer el CONSUCODE, se encuentra condicionada a que la CLC concluya que los postores incurrieron en una licitación colusoria. Finalmente, debe señalarse que si bien dicha inhabilitación no debe ser menor a un año, siempre tendrá carácter temporal, salvo casos de reincidencia comprobada.[13]

De lo anterior se deduce que la dualidad de sanciones previstas en el ordenamiento peruano para la concertación de propuestas o licitaciones colusorias, no contradice el principio *non bis in idem*, sino que siendo sanciones heterogéneas, una resulta accesoria de la otra.

Respecto de los casos de licitaciones colusorias que ha conocido la CLC, debe señalarse que han sido sólo dos hasta la fecha. Ambos fueron declarados fundados, considerándose la infracción como grave y ameritando la imposición de multas a las empresas infractoras.

El primero de ellos fue iniciado por denuncia de Petroperú S.A. contra las empresas Envases Metálicos S.A. y Rheem Peruana S.A., por concertación de precios en los procesos de adquisición de cilindros de acero de 55 galones para envasar aceites lubricantes[14]. En dicho caso, se determinó que desde agosto de 1992, época en que ingresó al mercado Envases Metálicos S.A., las dos empresas denunciadas compitieron muy agresivamente por suministrar los cilindros de acero a Petroperú S.A., desatándose una guerra de precios entre ellas desde marzo de 1993 hasta en abril de 1995. Sin embargo, en el proceso de compra realizado en octubre de 1995 y en los dos siguientes de febrero y marzo de 1996, las empresas denunciadas ofrecieron un precio unitario exactamente igual hasta en centavos (US $ 23.8) y sólo la mitad de la cantidad requerida.

En la investigación se concluyó que la coincidencia de precios en tres procesos de compra consecutivos resultaba sumamente extraña, teniendo en cuenta que los años anteriores las empresas habían competido haciendo ofertas con precios cada vez menores (llegando en una oportunidad a cotizarse en US $ 17.94) y que los procesos de compra se realizaban por solicitudes remitidas directamente por Petroperú S.A. a las denunciadas, quienes a su vez presentaban sus cotizaciones en sobre cerrado.

Adicionalmente, las empresas no pudieron demostrar que los precios ofrecidos respondieran a sus costos de producción, como afirmaban, porque en etapas anteriores los habían reducido para hacer más atractiva su oferta y también porque los precios ofrecidos a otros clientes en el mismo período fueron muy diferentes. Tampoco pudieron explicar porqué habían ofrecido sólo la mitad de la cantidad requerida por Petroperú S.A., ya que en todos los procesos de compra anteriores su oferta había sido por todo el pedido y en la época de la concertación no habían tenido mayor demanda de parte de sus otros clientes, por lo que no se justificaba que no ofrecieran el íntegro de los cilindros solicitados.

Considerando las extraordinarias coincidencias que se habían producido en las ofertas de las empresas denunciadas, dentro de un contexto previo de agresiva competencia, la CLC concluyó que había existido un acuerdo entre los postores para ofrecer un precio y cantidades iguales para repartirse el mercado y lograr que Petroperú S.A. les compre a las dos. La sanción impuesta fue una multa de 20 UIT a cada empresa.

El otro procedimiento correspondió a la denuncia presentada por la Municipalidad Distrital de El Tambo, de la ciudad de Huancayo, contra cinco empresas contratistas de obras, por concertación de ofertas en el concurso público de precios para el asfaltado de la Avenida Mariátegui.[15] En este caso, tres empresas

[12] CARRETERO PÉREZ, A. y A. CARRETERO SÁNCHEZ. "Derecho administrativo sancionador". Madrid. Edersa, 1992. p. 151-158 y 172-174.
[13] Artículo 177 del Reglamento de la Ley 26850.
[14] Resolución 024-96-INDECOPI-CLC, confirmada mediante Resolución 255-97-TDC, de la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI, ambas publicadas el 26 de noviembre de 1997.
[15] Resolución 003-99-INDECOPI/CLC, de fecha 19 de mayo de 1999.

postoras presentaron un documento denominado "Análisis de Costos Unitarios" que era copia de los originales presentados por las otras dos postoras, tanto así que contenían idénticos errores ortográficos. Por otro lado, en el presupuesto base las cinco empresas calcularon un mismo costo directo de la obra (S/. 914,804.43) y cuatro de ellas fijaron sus utilidades en una cantidad exactamente igual (S/. 91,444.13).

En la investigación se determinó que efectivamente los documentos habían sido elaborados con la misma máquina de escribir o computadora y que se habían producido las mencionadas coincidencias de costos y utilidades, a pesar de ser este último rubro el que más fácilmente podrían haber manejado las empresas para hacer más atractiva su oferta. Adicionalmente, se encontró que algunas empresas postoras ofrecían equipos para realizar la obra que, paradójicamente, les iban a ser alquilados por los otros postores, es decir sus supuestos competidores. Igualmente, se determinó que la legalización notarial de unos documentos presentados en el concurso por una de las postoras había sido pagada por la empresa a la que se adjudicó la buena pro.

Ante tales circunstancias, cuatro de las empresas denunciadas presentaron un compromiso de cese de los hechos investigados, según lo previsto por el artículo 20 del DL 701, reconociendo la infracción pero afirmando que habían sido los representantes que nombraron en Huancayo para su participación en el concurso quienes habían realizado la concertación. La CLC sostuvo que tal defensa no era válida puesto que la responsabilidad por los actos de dichos representantes era directamente atribuible a la empresa que los designó; adicionalmente, tomó en cuenta que ninguna de las afirmaciones y pruebas de las empresas contradecían los cargos en su contra.

Finalmente, la CLC señaló que este tipo de infracción debía ser considerada ilegal y sancionable por sí misma. Por ello, a pesar que el concurso público fue declarado nulo, impuso una multa a las empresas, pero sólo de 0.5 UIT a cada una considerando que la concertación no había producido un perjuicio tan importante.

De acuerdo a lo anterior, si bien los casos de licitaciones colusorias no han sido muchos, su carácter fraudulento y sus efectos dañinos resultan evidentes, por ello se les considera en la generalidad de casos como ilegales por sí mismas, sin tomar en cuenta sus efectos perjudiciales sobre el mercado o su razonabilidad, es decir si la práctica es idónea o no para producir los efectos mencionados. La gravedad de estas prácticas amerita la sanción de las empresas infractoras no sólo con una multa según el DL 701, sino también con la inhabilitación para contratar con el Estado que prevé la Ley 26850.

Finalmente, cabe mencionar también que la CLC ha conocido varios procedimientos en que empresas que pretendían ser postoras denunciaron a las entidades que convocaron al proceso de selección, genéricamente por infracción al DL 701 o simultáneamente por abuso de posición de dominio y por concertación. Sin embargo, no se denunciaba a las otras empresas postoras y tampoco se presentaban pruebas que permitieran sostener la existencia de un acuerdo entre la entidad estatal y el postor ganador.

Por ello, la única vía legal que encontró la CLC para continuar tramitando dichos procedimientos, fue analizar la denuncia bajo el supuesto de abuso de posición de dominio. Aunque es conveniente precisar que la CLC remitió copia del expediente a la Contraloría General de la República, en los casos en que a pesar de no haberse demostrado un acuerdo entre postores y la entidad que convocó al proceso de selección, se encontraron irregularidades en el comportamiento de esta última.[16]

b) ¿Licitaciones colusorias o grupos de empresas?

Otro aspecto de especial interés es el referido a los grupos económicos de empresas. Conceptualmente las prácticas concertadas son consecuencia del acuerdo entre dos o más empresas para evitar la competencia entre ellas. En tal sentido, una concertación requiere necesariamente de la independencia de los agentes participantes, de lo contrario, si las empresas actúan coordinadamente porque tienen objetivos comunes y responden a una misma unidad de interés, como sucede por ejemplo entre la casa matriz y una subsidiaria, su comportamiento no estaría prohibido por las normas de libre competencia.[17]

[16] Por ejemplo, la CLC remitió copia de lo actuado en un procedimiento en que se denunció al Ministerio de Educación y otras empresas postoras por concertación en varias licitaciones públicas. Ello se debió a que si bien no se encontraron pruebas de concertación, sí se determinó que los plazos establecidos en las bases para la entrega de las muestras y del material didáctico objeto de la licitación, fueron muy cortos y sólo habrían podido ser cumplidos por una empresa que ya conocía de antemano las especificaciones de los productos que iba a requerir el Ministerio (Resolución 067-96INDECOPI/CLC, de fecha 29 de agosto de 1996).

[17] Esta teoría fue sostenida por la Corte Suprema de Estados Unidos en la decisión *Copperweld Corp. v. Independence Tube Corp.* (467 U.S. 752, 1984). De acuerdo a ella, la actuación de empresas que dependen del mismo grupo económico no da lugar a una práctica concertada, puesto que no son competidores efectivos, sino que actúan como un "grupo de caballos que tiran de un mismo coche pero están dirigidos por un solo conductor" (traducción libre). ROSS, Stephen: "Principles of antitrust law". New York. The Foundation Press Inc., 1993. p. 179-181.

Tal argumento también puede trasladarse al campo de las licitaciones colusorias, puesto que no existe competencia entre dos empresas postoras que pertenecen al mismo grupo económico y, consecuentemente, no puede existir entre ellas una licitación colusoria, ya que no pugnan realmente por ganar el mercado.

De acuerdo a lo señalado, las normas de libre competencia no resultan aplicables a la participación de aquellos postores que pertenecen a un mismo grupo económico, dentro de un proceso de selección convocado por una entidad estatal. Ello se debe a que si bien dicha conducta tiene efectos similares a los de una licitación colusoria, no produce una concertación entre empresas competidoras.

Sin embargo, resulta obvio que en este caso el fraude es mucho más obvio, puesto que las empresas sólo son distintas formalmente y es la voluntad que controla el grupo empresarial la que designa de antemano cuál de las unidades que participa en el proceso de selección será la "ganadora".

Tomando en cuenta lo anterior, debe señalarse que entre las normas de nuestro ordenamiento que permitirían hacer frente a la conducta antes descrita, se encuentran aquellas que obligan a las empresas vinculadas a presentarse como un consorcio y no independientemente en los procesos de selección. Tal es el caso del Reglamento del Registro Nacional de Contratistas y del Reglamento de Inhabilitados para Contratar con el Estado, que establece que cuando dos o más contratistas tengan socios comunes, cuyas participaciones sean iguales o mayores al 5% del capital, deberán comprometerse a participar como consorcios en los procesos de adquisición pública.[18]

De acuerdo a esa norma, la justificación para establecer que empresas vinculadas con un mínimo de 5% de porcentaje común deban presentarse como consorcio y no independientemente, es que dicha limitación "sólo tiene sentido cuando el socio es propietario de un porcentaje significativo de las acciones y participaciones de las sociedades involucradas, de modo tal que pueda influenciar sobre la adopción de las decisiones empresariales, originando con ello prácticas restrictivas de la libre competencia".[19]

Como se advierte, dicha afirmación es incorrecta, dado que a través de la limitación establecida no se evita una licitación colusoria, sino un comportamiento fraudulento de otra especie. Pero además, también debe señalarse que una participación cruzada del 5% en el accionariado de las empresas postoras no siempre genera la capacidad de influenciar sobre la adopción de sus decisiones estratégicas, por lo que dicha limitación podría constituirse en una barrera injustificada para la participación de determinados postores, que en realidad no conforman un grupo económico.[20]

En tal sentido, es necesario diferenciar los conceptos de vinculación y control de empresas, puesto que sólo este último es característico de un grupo económico. El control es definido generalmente como la capacidad de influenciar preponderantemente en la adopción de las decisiones estratégicas de una empresa.[21] Lógicamente, cuanto mayor sea la vinculación entre las empresas más probable será que exista control de unas sobre otras y que conformen un mismo grupo económico. La vinculación puede darse a través de relaciones de propiedad (participación cruzada en el capital social), de gestión (a través de representación en los órganos sociales o de influencia en la adopción de decisiones estratégicas) o de parentesco.[22]

Las normas sobre contratación pública deberían establecer los mecanismos necesarios para evitar la participación de postores que pertenezcan a un mismo grupo económico en procesos de adquisición pública. Es decir, preocuparse por el control de los postores

---

[18] Artículo 7 de la Resolución Ministerial 043-99-PCM, modificado a través de las Resolución Ministerial 089-99-PCM que fue publicada el 6 de octubre de 1999.

[19] Tercer considerando de la Resolución Ministerial 089-99-PCM.

[20] Efectivamente, podría darse el caso de empresas que tendrían una excelente oferta que hacer en un proceso de adquisición pública, pero que se verían imposibilitadas de participar en el mismo, por el hecho de tener un accionista común con 5% o más de participación en ambas y por no desear participar como consorcio debido a la competencia que existe entre ellas.

[21] El concepto de control ha merecido un copioso desarrollo normativo, jurisprudencial y doctrinario en la Comunidad Europea; ver por ejemplo: BELLO MARTÍN-CRESPO, M. Pilar. "Concentración de empresas de dimensión comunitaria". Pamplona. Aranzadi S.A., 1997. p. 225-258; y, BRIONES, Juan y otros. "El control de concentraciones en la Unión Europea y las novedades introducidas en el Reglamento (CEE) 4064/89 por el Reglamento (CE) 1310/97". Madrid. Marcial Pons, 1999. p. 40-56.
Por su parte, en aplicación de la Ley Antimonopolio y Antioligopolio del Sector Eléctrico, Ley 26876, la CLC ha definido el control como la influencia preponderante y continua sobre los órganos de decisión de una persona jurídica, que genera la primacía de una posición dentro de una empresa sobre la opinión de los demás accionistas (Resolución 012-99-INDECOPI/CLC, publicada el 04 de febrero del 2000).

[22] Sobre el control y las distintas formas de vinculación en la legislación peruana, revisar la Resolución CONASEV 722-97-EF/94.10, publicada el 29 de noviembre de 1997, y la Resolución SBS 01-98, publicada el 6 de enero de 1988. En ellas se ha definido el control como "la capacidad de dirigir la administración de la persona jurídica" y como "la influencia preponderante y continua sobre las decisiones de los órganos de decisión de una persona jurídica", respectivamente.

antes que por su vinculación. Por otro lado, debería tenerse en cuenta que el control de empresas se genera por distintas vías e incluso a través de porcentajes menores al 5% de participación, como sucede con las empresas de accionariado difundido. Igualmente, tendría que considerarse que las modalidades de control de empresas son cada vez más sutiles, incluyendo situaciones de hecho no formalizadas que otorgan el poder de influenciar en la adopción de las decisiones estratégicas de las empresas.[23]

Sin embargo, ni la existencia de una estructura que reúna a las empresas, ni la de una multiplicidad de firmas sin una organización única, sirve para definir si deben o no ser tratadas como un grupo económico. Por ello, más importante que la distinción formal entre personas jurídicas, resulta el concepto de empresa como una entidad maximizadora de beneficios más que de utilidades.

En efecto, un grupo económico permitirá que algunas de sus unidades pierdan si con ello otras recaudan grandes utilidades, porque a través de dicha estrategia podría maximizar los beneficios del conjunto. Si bien la coordinación que dicha estrategia supone no es anticompetitiva, sí resulta cuestionable a efectos de la participación en procesos de adquisición pública.

Por ello y en defecto de una aproximación formal, una posibilidad para investigar dicha conducta sería analizar la capacidad de las empresas, o de los postores en el presente caso, para traicionar el acuerdo. Si existen incentivos suficientes para que una de las empresas actúe de forma independiente, desacatando lo programado con la finalidad de maximizar sus propias utilidades, significa que difiere del grupo económico, es decir, que tiene capacidad para concertar y resulta aplicable el DL 701.[24] De lo contrario, se trataría de un grupo económico y no debería permitirse que las empresas que lo conforman participen de forma independiente en procesos de adquisición pública.

De acuerdo a lo anterior, sería conveniente hacer una revisión de los criterios de fiscalización relevantes y que pueden ser controlados efectivamente por las entidades que convocan a procesos de selección o por los organismos del Sistema Nacional de Control, a fin *de reglamentar de forma más rigurosa la participación* de postores que pertenecen a un mismo grupo empresarial en procesos de adquisición pública.

3.2. Abuso de posición de dominio

Habiendo analizado en la sección anterior lo relativo a las licitaciones colusorias y la forma en que dicho tipo de infracción es perseguida, corresponde ahora desarrollar cómo puede ser comprendida y utilizada la figura del abuso de posición de dominio dentro del mercado de adquisiciones del sector público.

Al respecto, las normas de libre competencia, en particular las correspondientes a la prohibición del abuso de posición de dominio, serían aplicables al Estado como adquirente de bienes, solamente si se le considera como un agente económico en igual condición que las demás empresas que compiten en el mercado por el suministro de productos o servicios.

Al respecto, algunos autores sostienen que cuando el Estado adquiere bienes se comporta como cualquier otro consumidor final - únicamente desde el lado de la demanda - adquiriendo bienes para satisfacer sus propias necesidades, que en el caso del Estado consistirían en realizar funciones de administración, pero sin participar en el tráfico mercantil como un vendedor.

No obstante, otras opiniones precisan que el Estado participa en el mercado como agente económico tanto a través de empresas estatales como cuando las instituciones públicas se comportan únicamente como compradoras, debido a los volúmenes y monto de sus adquisiciones, que le otorgan una posición muy influyente sobre el mercado de los bienes que adquiere.[25] Evidentemente, esta segunda posición toma en cuenta la real participación del Estado como agente económico, reconociendo que en su calidad de comprador podría generar distorsiones en la competencia.

Como se ha señalado previamente, nuestro ordenamiento reconoce que las contrataciones y adquisiciones del Estado se encuentran regidas por el principio de libre competencia, y ordena a las entidades públicas dar un trato justo e igualitario a todos los postores, con lo cual puede afirmarme válidamente que se ha inclinado por considerar que cuando el Estado ad-

[23] Al respecto, pueden consultarse, entre otros: BROSETA. "Manuel, Manual de derecho mercantil". Novena edición. Madrid. Tecnos, 1991. p. 367-377; ETCHEVERRY, Raúl. "Derecho comercial y económico, formas jurídicas de la organización de la empresa". Buenos Aires. Astrea, 1989. p. 195-232; y, URÍA, Rodrigo. "Derecho mercantil". Décimo novena edición. Madrid. Marcial Pons, 1992. p. 537-548.

[24] HOVENKAMP, Herbert, Federal antitrust policy, the law of competition and its practice (St. Paul, Minn, West Publishing Co., 1994), 180-182.

[25] GALÁN CORONA, Eduardo. "Acuerdos restrictivos de la competencia". Madrid. Montecorvo S.A., 1977. p. 189-199; y, VICIANO, Javier. "Libre competencia e intervención pública en la economía". Valencia. Tirant lo Blanch, 1995. p. 459-469.

Entre los requisitos referidos a las características de los productos, se puede señalar las denuncias de Medidores Peruanos S.A. y otros contra Sedajuliaca y Sedapar, por requerir medidores de chorro múltiple, a pesar que podían utilizarse también medidores de chorro único.[37]

c) ¿Abuso de posición de dominio o barreras de acceso al mercado?

Si bien los requisitos antes señalados fueron objeto de denuncia ante la CLC por infracción al DL 701, la impugnación de los mismos también podría haber sido evaluada y resuelta por el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado del CONSUCODE (en adelante TCAE) en aplicación de la Ley 26850 y, probablemente, con mayor posibilidad de éxito para los denunciantes que se sintieron discriminados.

Al respecto, como se ha señalado previamente, la Ley 26850 establece como obligación de toda entidad pública que convoca a un proceso de selección, el respeto de los principios de libre competencia y trato justo e igualitario de los postores.[38] La aplicación de dichos principios para evaluar el establecimiento de requisitos injustificados o excesivos, en perjuicio de determinados postores potenciales, no requiere demostrar la posición de dominio de la entidad que convoca al proceso de selección, como sí lo exige el DL 701.

En efecto, si el Estado no ostenta posición de dominio, la eventual discriminación entre vendedores que podría cometer no afectaría la competencia entre ellos, pero lo perjudicaría al privarlo de fuentes de suministro adecuadas. Si bien las normas de libre competencia no se preocupan de prohibir los actos discriminatorios cuando no existe posición de dominio, porque entienden que el perjuicio económico recae directamente sobre la empresa que comete tales actos, en el caso de las compras del Estado se hace uso de recursos públicos, por lo cual debe evitarse que se cometan ese tipo de errores.

Por ello, los principios de libre competencia y trato justo e igualitario contenidos en las normas de contratación pública impiden que el Estado excluya sin justificación a ofertantes adecuados. Sería un contrasentido, no deseado por la Ley 26850, que el propio Estado le cierre las puertas de la pugna a algunos postores aptos, mediante requisitos excesivos o no técnicos.

En esa línea de razonamiento, el TCAE ha conocido de recursos de impugnación contra el otorgamiento de la buena pro en diversos procesos de selección, relacionados la exigencia de requisitos referidos a las cualidades de los postores[39] así como a las características de los productos o servicios requeridos.[40]

En cuanto a las cualidades de los postores, pueden citarse casos como el de la empresa Timer S.A. que impugnó la buena pro otorgada por la Gerencia Departamental de Junín del Seguro Social de Salud - ESSALUD, para contratar el servicio de mantenimiento de equipos electromecánicos y térmicos, calificando inadecuadamente el factor cartera de clientes y respaldo técnico.[41] Asimismo, la impugnación presentada por Solidaria S.R.Ltda. contra la buena pro otorgada por Electro Sur Este S.A.A. para contratar una cooperativa de trabajo y fomento al empleo, debido a la falta de reglas claras para calificar requisitos como la cartera de clientes y la experiencia.[42]

Cabe señalar que en el último caso citado, el TCAE afirmó que la claridad y precisión en los criterios de evaluación resultan ineludibles, conforme a los principios de transparencia, eficiencia, economía, vigencia tecnológica y trato justo e igualitario, contenidos en el artículo 3 de la Ley 26850. Al respecto, si bien la falta de reglas claras de calificación vulnera en particular los principios de transparencia y trato justo e igualitario, mas que los otros mencionados, es el concepto planteado por el TCAE lo relevante.

En lo referente a las características del bien requerido, se puede mencionar el caso de la empresa Nayco S.A.

---

[37] Resoluciones 006-97-INDECOPI/CLC y 007-97-INDECOPI/CLC., ambas de fecha 21 de marzo de 1997

[38] Al respecto, Dromi señala que el principio de libre concurrencia en las adquisiciones públicas "implica la prohibición para la Administración de imponer condiciones restrictivas para el acceso al concurso", obviamente enmarcado dentro de un mínimo de control de la capacidad jurídica y técnica del oferente. Igualmente, dicho autor señala que el principio de igualdad entre los oferentes exige que todos los postores cuenten con las mismas facilidades y puedan hacer sus ofertas sobre bases idénticas, lo que tiene que ver con la transparencia del proceso de selección. DROMI, Roberto. "Derecho administrativo". Cuarta edición. Buenos Aires. Ciudad Argentina, 1995. p. 27-328.

[39] Sobre el particular, el artículo 25 de la Ley 26850 establece que los requisitos impuestos a los postores deben ser "requisitos técnicos y comerciales de carácter general".

[40] El artículo 22 del Reglamento de la Ley 26850 dispone que sólo deben requerirse "características o especificaciones técnicas que incidan sobre la funcionalidad, operatividad y objetivos" que tengan los bienes. Por su parte, el artículo 23 de dicha norma establece que "no se hará referencia a marcas (...) ni descripción que oriente la compra a determinada marca, fabricante o tipo de producto".

[41] Resolución 233/99.TC-S2, publicada el 06 de diciembre de 1999.

[42] Resolución 242/99.TC-S1, publicada el 16 de diciembre de 1999.

que cuestionó el proceso de adquisición de material médico fungible (gasas) realizado por ESSALUD, en el que se requirió que el producto tuviera doble empaque estéril, sin considerar productos como el de la impugnante que no tenía doble empaque pero cuyo ensobrado estaba compuesto por papel plastificado y polietileno grado médico de alta tecnología, cumpliendo estándares internacionales en la materia.[43]

Igualmente, la impugnación realizada por Domiruth Travel Service S.A.C. respecto de la buena pro otorgada por el PRONAA para el servicio de transporte aéreo de personas, debido a que no se consideró el curriculum vitae de su personal, que era especializado en prestar el servicio requerido.[44]

Si bien en los casos anteriormente citados el TCAE se pronunció sobre impugnaciones a procesos de selección ya concluidos, ello no impide que también pueda emitir un pronunciamiento similar en la etapa previa a la presentación de propuestas, como consecuencia de la impugnación de las bases administrativas o expedientes técnicos que establezcan restricciones al acceso de empresas al mercado de los procesos de selección convocados por el Estado. Al respecto, la propia Ley 26850 prevé una vía de impugnación de las bases por los potenciales postores y no debería negarse la posibilidad de que las bases sean cuestionadas cuando vulneran los principios de libre competencia y trato justo e igualitario.[45]

Sobre el particular y avalando la interpretación propuesta en el presente trabajo, el TCAE se ha pronunciado señalando en un caso concreto lo siguiente:

"Las bases del Concurso Público en referencia son discriminatorias, al estar dirigidas únicamente a las Cooperativas de Trabajo y Fomento al Empleo, excluyendo las demás formas empresariales y/o asociativas que también brindan servicios de personal; en abierta contravención de los principios rectores de las contrataciones y adquisiciones del Estado, establecidos en el Art. 3 de la Ley 26850, concretamente el principio de libre competencia".[46]

Como se aprecia, en dicho pronunciamiento el TCAE cuestionó el establecimiento de una restricción de la competencia en las bases administrativas y señaló claramente que ello se oponía al principio de libre competencia. En tal sentido, la creación de barreras de acceso al mercado que eliminan de la competencia a postores potenciales, constituye una infracción a la Ley 26850 y no se requeriría cuestionarla ante la CLC por contravenir lo dispuesto por el DL 701, lo cual además, podría ser poco eficaz en ciertos casos, como se ha explicado anteriormente.

Una última cuestión a precisar, es que resulta sintomático que a partir de la vigencia de la Ley 26850, no se hayan presentado nuevas denuncias ante la CLC por abuso de posición de dominio en procesos de adquisición del Estado, generado por el establecimiento de condiciones o requisitos discriminatorios.

De acuerdo a todo lo expresado debe concluirse que, en vez de supuestos de abuso de posición de dominio en las adquisiciones del Estado, gran parte de estas denuncias podría analizarse de forma más efectiva como infracciones a los principios de libre competencia y trato justo e igualitario, contenidos en el artículo 3 de la Ley 26850, bajo el supuesto de creación de barreras de acceso al mercado de los procesos de selección convocados por entidades públicas o empresas estatales.

Finalmente, cabe señalar que la CLC no ha tramitado ningún caso en que el Estado haya sido quien denuncie por abuso de posición de dominio a una empresa que le suministra bienes y, además, que resultaría difícil imaginar que ese tipo de supuestos ocurra.

CONCLUSIONES

Como se ha visto, los objetivos de inversión eficiente y elección transparente, resultan imprescindibles para la correcta asignación de los recursos públicos.

La prohibición de licitaciones colusorias establecida en el DL 701 contribuye efectivamente con la inversión eficiente de los recursos, ya que sanciona los acuerdos que restringen la competencia de los postores, desincentivando la recurrencia de dichas prácticas. Sin embargo, el DL 701 no es aplicable cuando se produce una coordinación entre postores que pertenecen a un mismo grupo económico, ya que en este caso el fraude no proviene de una restricción de la competencia. En tal virtud, las normas de contratación

[43] Resolución 197/99.TC-S2, publicada el 23 de octubre de 1999.
[44] Resolución 231/99.TC-S2, publicada el 02 de diciembre de 1999.
[45] El artículo 28 de la Ley 26850 establece que dentro de los tres días siguientes a la absolución de consultas, los adquirentes de las bases podrán realizar sus observaciones adicionales a éstas, las cuales serán evaluadas por el Comité Especial que lleva adelante el proceso y, en segunda instancia, por el CONSUCODE.
[46] Sétimo considerando de la Resolución 242/99.TC-S1.

pública deberían incluir criterios de fiscalización más rigurosos para detectar este tipo de conductas, centrándose en la determinación del control de las empresas que conforman un grupo económico, más que en la vinculación de las mismas.

Por otro lado, la figura del abuso de posición de dominio podría utilizarse para evitar que el Estado discrimine a postores potenciales, garantizando la transparencia en las adquisiciones públicas. Sin embargo, en muchos casos, determinar la existencia del abuso de posición de dominio puede resultar sumamente complejo, por lo cual, el establecimiento de condiciones o requisitos discriminatorios en las bases administrativas podría impugnarse, con mayor éxito, ante el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado del CONSUCODE. La base legal sería la infracción a los principios de libre competencia y trato justo e igualitario contenidos en el artículo 3 de la Ley 26850.

Tomando en cuenta lo señalado, la concurrencia de normas generales y especiales de libre competencia en el ámbito de la contratación del Estado debe aprovecharse para una aplicación complementaria y armónica, que promueva la rivalidad entre los postores, permitiendo así la inversión eficiente de los recursos públicos, dentro de los parámetros de transparencia necesarios. En tal sentido, resulta claro que la competencia entre postores no sólo es necesaria en los procesos de compra del Estado, sino que es la razón de que los mismos se lleven a cabo.



ROSALIA MEJIA ROSASCO DE ELIAS

ABOGADA - NOTARIA DE LIMA

UNA NOTARIA A SU SERVICIO

Horario de Atención:
Lun. a Viernes: 8:30 a.m. - 6:30 p.m.
Sábados: 9:00 a.m. - 1:00 p.m.

Av. República de Panamá Nº 6540 - Lima 4 (alt. cdra. 14 de Av. 28 de Julio - Miraflores) Telfs: 445-1499 / 445-3197 Fax: 446-2065 Email: rosamej@amauta.rcp.net.pe

DERECHO PENAL Y LA LEY EN BLANCO ALGUNOS APUNTES SOBRE LA PROBLEMÁTICA DE LA TÉCNICA DEL REENVÍO EN LAS LEGISLACIONES PENALES EUROPEAS A PROPÓSITO DE LA NORMATIVA COMUNITARIA

Luis Miguel Reyna Alfaro*

El Principio de Legalidad establece la prohibición de sancionar conductas que previamente no están tipificadas de manera inequívoca en una ley. Sin embargo, nuevos comportamientos, sobre todo en materia económica, darán origen a leyes penales en blanco. Es decir, a leyes que se limitan a señalar un género de conducta sancionable, delegando la acción punible a otras disposiciones.

En el presente artículo, el autor realiza un detallado análisis sobre la legalidad de la ley penal en blanco y el reenvío a otras disposiciones de carácter administrativo, centrándose, principalmente, en legislaciones penales europeas y la normativa comunitaria.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Las construcciones normativas realizadas por la disciplina penal tradicional para los llamados delitos convencionales se han basado en una realidad extremadamente opuesta a la existente desde hace pocos años. Los textos punitivos contemplaban conductas de regulación no muy complejas, lo cual se apreciaba en los verbos rectores del tipo. Sin embargo, la evolución del comportamiento social trajo consigo la aparición de nuevas formas delictivas; encontrándonos sin formas de protección efectiva, produciéndose así la consecuente impunidad de conductas realmente nocivas a la interacción social.

La reacción penal se hacía necesaria. Empero, aparecían serios contratiempos al momento de realizar la descripción típica, en la medida que a través del Principio de Legalidad existe la prohibición de sancionar comportamientos que no se encuentren previamente descritos, de manera inequívoca, en la ley penal[1] como quiera que nuevos comportamientos socialmente dañosos, sobre todo aquéllos referidos a la actividad económica, producían serios problemas en la determinación de lo punible, y tuvieron que aparecer las leyes penales en blanco *(Blankett Strafgesetze)* o leyes abiertas *(Offene Strafgesetze)* para determinar a aquellos tipos cuyo supuesto de hecho se encuentra establecido en otra norma, ubica-

* Abogado, Director de la Revista Electrónica de Derecho Penal.
(http://publicaciones.org/redp) y del Boletín "Noticias Jurídicas de Perú" de la casa Editorial Bosch-España para los suscriptores peruanos del Web site:
http://www.noticias-juridicas.com.

El "*nullum crimen sine lege*" se encuentra sancionada en el artículo II del Título Preliminar del Código Penal peruano, similar al artículo 1 del Código Penal de España; sobre dicho principio sin ánimo de ser exhaustivo: GARCÍA RIVAS, Nicolás. "El Poder Punitivo en el Estado de Derecho". Ediciones de la Universidad de Castilla- La Mancha, Cuenca,1996, p. 68 y ss.; HURTADO POZO: "Manual de Derecho Penal- Parte General". Segunda Edición. Eddili, Lima, 1987, p. 135 y ss; MUÑOZ CONDE, Francisco. "Teoría General del Delito". Temis, Bogotá, 1984, p. 39 y ss.; PEÑA CABRERA, Raúl. "Tratado de Derecho Penal- Estudio programático de la parte General". Primera reimpresión de la Tercera Edición". Grijley, Lima, 1999, p. 31 y ss.

da en el mismo o en otro cuerpo de leyes. Como ilustremente precisa el maestro Bramont Arias: "La ley en blanco se limita a establecer que un género de conducta debe ser castigado con una determinada pena; delegando la estructuración de la acción punible en otra disposición"[2].

La primera formulación de la teoría de las leyes penales en blanco o abiertas corresponden a Karl Binding. Desde que este jurista alemán postula su esquema inicial[3] hasta nuestros días, la fórmula del reenvío ha adquirido trascendental importancia en el moderno Derecho Penal, sobre todo en los supuestos de criminalidad económica. La intención de estas líneas es graficar la situación originada en las legislaciones penales de los países europeos a partir de la conformación de la Unión Europea[4] y la incidencia de su normativa en los Códigos Penales de los países miembros, a propósito de la técnica de la ley penal en blanco.

II. LA DISCUSIÓN SOBRE LA LEGALIDAD DEL EMPLEO DE LA TÉCNICA DEL REENVÍO EN EL DERECHO PENAL

1. Posturas Contrarias a las Leyes Penales en Blanco

Las posiciones contrarias a los tipos penales en blanco o abiertos se basan principalmente en sus implicancias en contra del Principio de Legalidad. Jescheck logra fundamentar de manera ilustre esta tendencia: "la teoría de los tipos abiertos debe imaginarse como cerrado, ya que el tipo ha de contener todos, sin excepción, los elementos que contribuyen a determinar el contenido de injusto de una clase de delito"[5], en otras palabras, la tipicidad constituye un circuito que, para mantener su indemnidad, debe contener todos sus elementos (norma de conducta y consecuencia jurídica); de lo contrario, el círculo de tipicidad se mantendría abierto y con ello el Principio de Legalidad resultaría afectado[6].

Algunos otros autores han sostenido que el empleo de la ley penal en blanco provoca problemas de naturaleza procesal en la medida que el proceso de integración propio de esta técnica originaría en los procesos penales la posibilidad de aplicar "cuestiones prejudiciales"[7]. Así Rodríguez Ramos ha indicado: "En estos nuevos tipos penales es obvio que la culpabilidad o inocencia de los resultados va a depender siempre, o casi siempre, de cómo se resuelvan las cuestiones civiles o administrativas básica, pues el Derecho Penal no es más que una norma yuxtapuesta"[8].

2. Posturas Favorables a las Leyes Penales en Blanco

El sector mayoritario de la doctrina admite la presencia de las leyes penales en blanco. Algunos –como Cury- se refieren a ellas como un "mal necesario"[9], aunque ello signifique una tácita aceptación de los cuestionamientos que se hacen a dicha técnica legislativa. Por nuestra parte, creemos que lo señalado en la norma extrapenal forma parte del propio precepto penal y cierra con ello el círculo de la tipicidad, salvando así las posibles objeciones relacionadas al Principio de Legalidad[10]. En la misma línea, Arroyo Zapatero y García Rivas son claros al señalar: "la norma penal en blanco define el núcleo central de la conducta criminal, y con ello, se satisfacen las exigencias del Principio de Legalidad"[11].

Con similar orientación, Bramont Arias[12], ante la pregunta "¿es conciliable con el Principio de Legalidad el hecho de que la determinación concreta de las conductas delictivas quede entregada a la autoridad administrativa en lugar da la Ley?", responde positiva-

---

2 BRAMONT ARIAS, Luis. "La Ley Penal. Curso de Dogmática Jurídica". p. 23, Lima, 1950.

3 El que surge, como anota Serrano-Piedecasas, a propósito de la publicación del primer tomo de su obra *"Die normen und ihre übertretung"* en 1872; En: SERRANO-PIEDECASAS FERNÁNDEZ, José Ramón. "Conocimiento Científico y Fundamentos del Derecho Penal". p. 32, nota 102, primera edición, Lima, 1999.

4 La Unión Europea (UE) está constituida por tres comunidades: La Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la Comunidad Económica de la Energía Atómica y la Comunidad Económica Europea, la adhesión de cualquier país a Unión Europea implica su adhesión a estas comunidades.

5 JESCHECK, Hans-Heinrich. "Tratado de Derecho Penal". Traducción de Manzanares Samaniego, Granada, 1993. p. 335.

6 Sobre la problemática de la ley penal en blanco, véase: SERRANO.PIEDECASAS FERNÁNDEZ, José Ramón. Op.cit., p. 32-34.

7 Un estudio detallado del tratamiento de las cuestiones prejudiciales en nuestro ordenamiento procesal es posible encontrarlo en: SAN MARTÍN CASTRO, Cesar. "Derecho Procesal Penal". Volumen I, primera edición. Grijley, Lima, 1999. p.243 y ss.

8 Citado por SERRANO-PIEDECASAS FERNÁNDEZ, José Ramón. op. cit., p.34.

9 CURY, Enrique. La Ley Penal en Blanco. Bogotá, 1988. p.33.

10 MUÑOZ CONDE, Francisco & GARCÍA ARAN, Mercedes. "Derecho Penal – Parte General". Valencia, 1996. p. 36 y 37.

11 ARROYO ZAPATERO, Luis & GARCÍA RIVAS, Nicolás. "Protección Penal de la Propiedad Intelectual". En: MAZUELOS COELLO, Julio (Compilador). "Derecho Penal Económico y de la Empresa". y ss., primera edición, Edit. San Marcos, Lima, 1996. p. 347.

12 BRAMONT ARIAS, Luis. "El Principio de Legalidad de la Represión y la nueva Constitución Política del Perú". En: GARCÍA RADA, Domingo; Luis, BRAMONT ARIAS; José, HURTADO POZO y otros. "La Nueva Constitución y el Derecho penal". Lima, 1980. p. 34. En similar sentido: SALINAS SICCHA, Ramiro. Aspectos del Delito de Contrabando, En: el mismo, "Delitos contra la Vida y otros Estudios de Derecho Penal". Palestra Editores, Lima, 1997. p. 191.

mente, entendiendo que el reenvío no significa entregar a la autoridad administrativa una "carta blanca" para crear delitos, pues estas autoridades tienen limitaciones bastantes marcadas de los que no podrán excederse.

Peña Cabrera, en cambio, justifica la existencia de estas normas en la naturaleza de las materias que pretende regular. Lo que obliga al legislador a emplear esta técnica, por él llamada "excepcional", "son situaciones sociales fluctuantes que exigen una legislación de oportunidad" [14] Con esto Peña se acerca, en cierta manera, a la idea de "mal necesario" expuesta por Cury.

Otros autores como Tiedemann consideran que la aceptación de las normas penales en blanco se fundamenta más bien en razones de seguridad jurídica. El reenvío a normas administrativas – según el profesor de Freiburg – "garantiza a menudo una mayor seguridad jurídica que las nuevas nociones de un Derecho Penal autónomo" [15], así mismo, eliminan la posibilidad de la sanción múltiple en perjuicio del principio *"ne bis in idem"* [16].

Desde el prisma de la teoría de los elementos negativos del tipo [17], García Rivas ha cuestionado el hecho que las leyes en blanco sean calificadas de "incompletas", y es que como es bien sabido, toda acción u omisión descrita en la norma penal debe integrarse a la ausencia de las causas de justificación para complementar el tipo de injusto. En otras palabras, según la teoría de los elementos negativos del tipo, toda norma penal resulta incompleta al requerirse su integración con las causas de justificación [18].

3. Postura Personal

En principio, según entiendo, las normas penales en blanco no afectan, en especial, el Principio de Legalidad; salvo aquellos casos en que la norma extrapenal, integrante de la norma punitiva, describa la prohibición de manera difusa, afectando la certeza de la ley [19] lo que, como resulta evidente, es posible que ocurra también en las leyes que recurren al reenvío. No se puede, por ende, hablar de una singular afectación al Principio de Legalidad a través de las normas penales en blanco.

Es menester, por otro lado precisar que nuestra toma de postura no está basada en aspectos utilitarios o de eficacia [20] y es que si bien resulta ser la solución normativa adecuada para la represión de comportamientos de extrema complejidad, en la medida que permite la adaptación de la norma a los cambios de índole social y técnico [21], nos encontramos convencidos de que el empleo de la referida técnica legislativa mantiene indemne el Principio de Legalidad pues, como afirman Muñoz Conde y García Aran, "la norma penal en blanco, una vez completada, es tan norma penal como cualquier otra. Desde un punto de vista estructural la norma penal en blanco no plantea, por consiguiente, especiales dificultades, el supuesto de hecho consignado en la norma extrapenal pertenece a la norma penal, integrándola o completándola" [22].

---

[14] PEÑA CABRERA, Raúl. Op. cit., p.260.

[15] TIEDEMANN, Klaus. "El Derecho Penal del Ambiente. Cuestiones Dogmáticas Novedosas". En: MAZUELOS COELLO, Julio (Coordinador). "Derecho Penal Económico y de la Empresa". Primera edición, Edit. San Marcos, Lima, 1996, p. 260; también: el mismo. "Parte General del Derecho Penal Económico", En: Anuario de Derecho Penal 1993, Lima, 1993, p. 12.

[16] LAMAS PUCCIO, Luis. "Los Delitos contra el Medio Ambiente", En: Revista de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1991, p. 200.

[17] Según quienes postulan la teoría de los elementos negativos del tipo (En España: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio. "Honor y Libertad de Expresión- Las Causas de justificación en los Delitos contra el Honor", Tecnos, p. 23 y ss.; el mismo, "El Contenido del Tipo del tipo Injusto", En: el mismo. "Temas de Derecho Penal", Primera Edición, Edit. Cuzco, Lima, 1993, p. 3 y ss.; GARCÍA RIVAS, Nicolás. Op. cit., p. 82 y ss.; SERRANO-PIEDECASAS FERNÁNDEZ. Op. cit., 158-163; en el Perú: SAN MARTÍN CASTRO. Op. cit., p. 283, e implícitamente PRADO SALDARRIAGA, Víctor. "Derecho Penal, Jueces y Jurisprudencia". Palestra, primera edición, Lima, p. 115, 1999) la tipicidad (tipo positivo) y la antijuricidad (tipo negativo) constituyen, dentro de la teoría del delito, una categoría única un tipo total de lo injusto; en contra de la teoría de los Elementos Negativos del Tipo, entre otros: HURTADO POZO, José. Op.cit., p. 356; MUÑOZ CONDE, Francisco. Op. cit., p. 41 y ss.

[18] GARCÍA RIVAS, Nicolás. Op. cit., p. 21-22.

[19] Es por ello que Besares Escobar cuestiona la armonía entre la Ley Penal en blanco y Principio de la Legalidad en México, sobre todo a partir de las denominadas "normas oficiales especiales", reglas técnicas apreciadas a partir de la suscripción del Tratado de Libre Comercio (Estados Unidos, Canadá y México), en tanto no se precisa en ellas ningún tipo de conducta, medio, permiso, autorización, etc., dejando abierta la determinación del supuesto de hecho. En: BESARES ESCOBAR, Marco Antonio. "El Derecho penal ambiental y la protección de la biodiversidad en México. Una comparación en el derecho penal ambiental español en materia de regulación de la manipulación genética de los organismos vivos modificados(ovms)", inédito, 1999.

[20] Lo que ha generado la flexibilidad de algunas de las garantías propias del Derecho Penal, con mayor detenimiento: REYNA ALFARO, Luis Miguel. "La Responsabilidad del Empresario en el Derecho Penal. Fundamentos y límites de la Posición de Garantía por Injerencia", En: "Derecho y Empresa". Revista de Legislación y Jurisprudencia, número 12, Trujillo, 1999, p. 25.

[21] TERRADILLOS BASOCO, Juan. "Protección Penal del Medio Ambiente. Cuestiones para una Reflexión Inicial", inédito (a publicarse en Derecho Penal Contemporáneo. Revista Penal – versión en papel de la Revista Electrónica de Derecho Penal), Cádiz, 2000.

[22] MUÑOZ CONDE, Francisco & GARCÍA ARAN, Mercedes. Op. cit., p. 36.

Por otra parte, cabe añadir que la utilización de normas penales en blanco acarrea, como consecuencia, la unidad legislativa en materia penal. El ejemplo de la acotada técnica legislativa hace innecesaria la existencia de normas especiales de contenido penal, las cuales a nuestro entender, producen una innecesaria dispersión de la legislación jurídico-penal.[23]

De lo antes señalado se desprende la advertencia hecha por autores como Tiedemann y Cousiño, en el sentido que el empleo de esta técnica legislativa puede incidir en la esfera del dolo y del error, pues una imperfecta regulación mediante remisión legislativa produciría profunda incertidumbre sobre la licitud del comportamiento, principalmente, en aquellos casos en los que el supuesto de hecho descrito en sede extrapenal no se encuentre contenido en un solo precepto, sino que se encuentre disperso dentro de dicha normativa[24].

Para finalizar este acápite, es de rigor acotar que si bien determinado sector de la doctrina considera que la utilización de elementos normativos y descriptivos logra situar al tipo dentro del marco estrictamente penal, la abundancia o exceso en ellos pueden llevar a una situación similar a la de las normas penales en blanco, puesto que resulta casi imposible resolver en sede penal los problemas de carácter técnico, derivados de la regulación de materias complejas. De esta forma la remisión a normas especiales, tendrá como objetivo, en ciertos casos, descifrar el significado inmanente al elemento normativo empleado y, en otras ocasiones, configurar el supuesto de hecho constituido de infracción penal[25].

III. CLASIFICACIÓN DE LAS LEYES PENALES EN BLANCO

Las leyes o tipos penales en blanco se clasifican, básicamente, en leyes en blanco propias y en leyes en blanco impropias. A continuación procederemos a determinar el contenido de cada una de ellas.

1. Leyes en Blanco Propias

La complementación de la norma penal, en las leyes penales en blanco propias, se confía a una instancia legislativa de jerarquía inferior[26], es decir los tipos penales en blanco propiamente dichos son aquellos donde la determinación de la antijuricidad se produce atendiendo a normas de rango menor. Por ejemplo: reglamentos, actos administrativos, etcétera[27].

2. Leyes en Blanco Impropias

Son aquéllas donde el precepto penal resulta de la integración de dos sistemas legislativos[28]. La ilícitud del comportamiento – en este caso – se determina mediante el reenvío a normas emanadas por la misma instancia legislativa. A su vez, se subdivide en:

- Normas Penales Impropias con Reenvío Interno: la antijuricidad se determina en atención a preceptos contenidos en el mismo cuerpo legal.
- Normas Penales Impropias con Reenvío Externo: la remisión en este caso se efectúa a otra norma de carácter formal.

En nuestro país la complementación legislativa suele realizarse a través de normas de jerarquía similar; así, por ejemplo, el Código Penal (Decreto Legislativo 635) y la Ley de Derechos de Autor (Decreto Legislativo 822) se integran normativamente en lo pertinente, a fin de determinar las afectaciones a los derechos intelectuales relevantes en sede penal. Ello, debido a que nuestro legislador suele delegar sus facultades legislativas a favor del poder ejecutivo, el mismo que vía Decreto Legislativo promulga las leyes respectivas. Distinta en cambio es la situación en otros países, en los cuales la remisión se produce, en ambos casos,

[23] En contra, Caro Coria, para quien en el ámbito ambiental debería emitirse una normatividad de la materia que englobe tanto las disposiciones de índole administrativo como las de carácter penal, aunque en el fondo no rechace esta técnica legislativa; sobre su postura, con mayor detalle véase: CARO CORIA, Dino Carlos. "La Protección Penal del Ambiente", serie tesis seleccionadas número 2- Benites, Mercado & Ugaz Abogados, Lima, 1995, p. 74-75.

[24] Detalladamente En: TIEDEMANN, Klaus. "La Parte general del Derecho Penal Económico", En: Anuario de Derecho Penal 1993, p. 13; COUSIÑO. "Derecho Penal Chileno" – Vol. I, p. 85.

[25] BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio. "Consideraciones sobre el Delito Fiscal en el Código Español", En: Thémis Revista de Derecho, número 32, Lima, 1996, p. 38. También: BESARES ESCOBAR, Marco Antonio. Op. cit.

[26] Véase CURY, Enrique. Op. cit., p. 40.

[27] Cabe anotar que un importante sector doctrinal cuestiona la integración a normas de rango inferior al de ley, calificando esta clase de reenvío de inconstitucional; sin embargo, la doctrina dominante sostiene lo contrario, siempre que la decisión incriminadora básica haya sido expresamente cedida a la administración. Al respecto: TERRADILLOS BASOCO, Juan. Op. cit. En dicho sentido se ha pronunciado también el Tribunal Supremo español (Sentencia del tribunal Supremo del 23/11/98, Ar. 1261/98, Sala tercera. , sección cuarta, Fj 4) al expresar que la reserva de ley en materia penal no excluye la posible colaboración que puedan ejercer los reglamentos en elementos accesorios relacionados al delito; GARCÍA ROCA, Javier. "Derechos fundamentales y Libertades Públicas- Crónica de Jurisprudencia", En: Justicia Administrativa, Revista de Derecho Administrativo, número 2, Edit. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 79.

[28] LAMAS PUCCIO, Luis. "Delitos contra la Propiedad Intelectual", En: Revista del Foro número 1, Lima, 1998, p. 226.

a normas de inferior jerarquía. En España, por ejemplo, el Código Penal, promulgado mediante Ley Orgánica[29], se complementa con normas de jerarquía inferior[30].

IV. LA PROBLEMÁTICA DE LA TÉCNICA DE REENVÍO EN LAS LEGISLACIONES PENALES EUROPEAS EN RELACIÓN A LA NORMATIVA COMUNITARIA

1. Generalidades

La Unión Europea (en adelante U.E.)[31] tiene su antecedente más evidente en la Comunidad Europea del Carbón y del Acero[32]. Posteriormente, a través del Tratado de Roma, se constituyeron la Comunidad Económica Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica[33], en las que interviene Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos[34].

Los objetivos principales de la UE son:

- La integración económica de los demás Estados miembros.
- La formación de un mercado común.
- El desarrollo armonioso y equilibrado de los demás miembros.
- El crecimiento económico sostenido y no inflacionario.
- La elevación del nivel de empleo y de protección social.
- El fortalecimiento económico y social.
- La solidaridad entre los Estados miembros de la comunidad.

Para lograr dichos fines resulta necesario adoptar ciertas medidas, la principal de las cuales es la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales en el interior de la UE, para cuyo efecto se tomaron las siguientes pautas:

- Se estableció un arancel aduanero (1968).
- Se acordó el movimiento libre de capitales (1990).
- Se estableció una moneda única, esto es, el Euro (1999).

Como se ve, existe, por parte de la UE, la búsqueda de un orden común, lo que ha originado un frondoso cuerpo normativo comunitario. De todo lo anterior, es posible deducir la trascendental importancia normativa de la UE ha generado en el Derecho Penal económico europeo. De hecho mas del 80% del Derecho Económico de los países miembros de la UE tienen su origen en la normatividad comunitaria[35].

No obstante su influencia, la UE carece de *ius puniendi*[36], en tanto no puede legislar en materia criminal ni imponer sanciones de índole punitivo[37]. Sin embargo, su incidencia provoca una suerte de injerencia negativa en la legislación penal[38], en virtud

---

[29] En España, la Ley Orgánica está destinada al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, (artículo 81 de la Constitución española), mientras en el Perú estas se dirigen más bien a regular la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado (artículo 106 de la Constitución peruana).

[30] Sobre las características y posición de las leyes orgánicas en la normativa constitucional: GARCÍA BELAÚNDE, Domingo. "Funciones Legislativas del Ejecutivo Moderno: El Caso Peruano", En: Lecturas sobre Temas Constitucionales números 3, Comisión Andina de Juristas, Lima 1989, p. 26 y ss.

[31] Denomición asignada a partir del primero de noviembre de 1993, en virtud del Tratado de la Unión Europea, suscrito en Maastricht el siete de febrero de 1992 (DOCE número C191, del 29 de Julio de 1992); al respecto: CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente, delitos y técnicas de tipificación", nota 12, primera edición, Gráfica Horizonte, Lima, Agosto de 1999, p. 145.

[32] Constituida a través del Tratado de París, el 18 de Abril de 1951.

[33] Su fecha 25 de Marzo de 1957.

[34] La CEE ha sido ampliada en cuatro ocasiones: en 1973 (Dinamarca, Irlanda y Reino Unido), en 1981 (Grecia), en 1986 (España y Portugal), en 1990 (los Länders de Alemania del Este) y en 1996 (Austria, Finlandia, y Suecia, incluyendo en la actualidad un total de 15 países.

[35] TERRADILLOS BASOCO, Juan. "Derecho Penal de la Empresa", En: MAZUELOS COELLO, Julio (Compilador). "Derecho Penal económico y de la Empresa" p. 61.

[36] Así lo ha reconocido incluso el 8vo. Informe General sobre la actividad de las comunidades europeas (Mayo de 1974) y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; con mayores referencias: CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente", p. 163; MATEOS RODRÍGUEZ - ARIAS, Antonio. "La UE y su incidencia en los Derechos Penales nacionales", En: "La Ley", vol. 2, p. 939; sin mayores aportes: ACHENBACH, Hans. "Sanciones con las que se puede castigar a las empresas y a las personas que actúan en su nombre en el Derecho Alemán", En: A. A. V. V. Fundamentos de un Sistema Europeo del Derecho Penal – Libro Homenaje a Claus Roxin, primera edición, J. M. Bosh Editor, Barcelona, 1995, p. 393.

[37] Sin perjuicio de lo aquí expuesto, existen planteamientos que van en dicha dirección, esto es, conferir capacidad de persecución penal a la UE, el más importante de ellos es el denominado *"Corpus Iuris"* elaborado por un grupo de expertos (Basigalupo, Delmas – Marty, Grasso, Jareborg, Tieddemenn y Van Den Wyngaert) con la finalidad de establecer criterios comunes en busca de una lucha eficaz contra las conductas lesivos a los intereses de la comunidad; al detalle: FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo J. "La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas: ¿un medio eficaz de protección del medio ambiente? Reflexiones sobre la responsabilidad penal de las agrupaciones y asociaciones de personas", inédita (a publicarse en la Revista Peruana de Ciencias Penales), Madrid, 1999; ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, Laura. "Modelos de Imputación Penal para Sancionar la Criminalidad de Empresa en el CP Español de 1995", En: Revista Peruana de Ciencias Penales número 7/8, nota 50, Lima 1999, p. 984-985; con relación a anteriores intentos: CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente", p. 176 y ss.

[38] CUERDA RIEZU, A. "¿Ostentan *ius puniendi* las Comunidades Europeas?", En: "Hacia un Derecho penal económico europeo", p. 6, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1992; TERRADILLOS BASOCO, Juan. Op cit., p. 62; CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente", p. 159.

de la cual puede establecerse que el derecho de la comunidad resulta incompatible con un determinado tipo penal. Por citar un ejemplo, el legislador comunitario no podrá decir qué comportamientos resultan lesivos al medio ambiente pero en cambio sí podrá establecer los límites de contaminación permitidos y con ello enmarcar lo relevante penalmente.

A la par con esta incapacidad de legislar positivamente en sede penal, existe la posibilidad que la UE influya positivamente en el ámbito de la criminalización[39].De allí que algunos autores hablen de un "embrión del Derecho penal europeo"[40], el cual se manifiesta a través de la asimilación y armonización.

La asimilación surge cuando a través de una norma comunitaria sé confía la protección de un determinado interés comunitario a las normas nacionales para que en similar sentido legislen[41]. Empero, como ya hemos visto, el empleo de esta técnica deriva en la renuncia, por parte de la U.E, de un Derecho Penal propio, a la par que provoca serias dudas en relación con el trato igualitario de los intereses extranjeros – entiéndase en éstos los comunitarios – en la norma nacional; especialmente al coexistir en la U.E sistemas jurídicos totalmente opuestos (por otro lado están los países de Europa continental que se afilian al sistema de codificaciones mientras que, por otro lado, se ubican los países adeptos al *common law).* Asimismo, deberá tenerse presente que la asimilación puede generar la ampliación del ámbito criminalizador de las normas penales internas[42], lo cual es admisible sólo cuando el proceso de asimilación se realice a través del derecho comunitario originario que cuenta con la aprobación de los Estados miembros de la comunidad, lo que no ocurre con la Directivas y Reglamentos que derivan de un órgano administrativo comunitario, sin representación popular[43]. Aparecen así cuestionamientos respecto a la legalidad del reenvío a los instrumentos jurídicos últimamente mencionados (Directivas y Reglamentos).

De lo expuesto se deriva la mayor influencia que ha tenido la técnica de armonización, la cual permite un tratamiento de los intereses de la comunidad en pie de igualdad en todos los estados miembros de la U.E. A través de ésta técnica la U.E juega un papel armonizador, puesto que mediante sus directivas ordena al legislador nacional la creación de una regulación interna acorde a los lineamientos expuestos en la directiva comunitaria[44].

Esta técnica se manifiesta también en la posibilidad de recurrir al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante: T.J.C.E) – órgano garante del "respecto del Derecho en la interpretación y aplicación del Tratado"[45] - por violación al Tratado. Cuando durante un procedimiento administrativo, civil o penal exista controversia con relación a la interpretación de la regulación comunitaria, el Juez nacional puede pedir al Tribunal Europeo de Justicia se pronuncie sobre dicho punto, prejudicial y vinculantemente[46], de forma tal que si el Tribunal considera que la norma nacional contradice la comunitaria, el Juez no podrá aplicar el precepto nacional[47].

Así las cosas, en tanto la U.E carece de capacidad legislativa en sede penal y teniendo presente que la tendencia imperante para la protección de los intereses comunitarios es la de armonización, es necesario analizar los instrumentos legislativos de los que se vale para lograr dicha armonía en sede penal.

La U.E puede legislar a través de Reglamentos, Directivas, Recomendaciones y Dictámenes, éstos -principalmente los primeros- pueden generar una serie de efectos, reconocidos como principios, a saber el Principio de Eficacia Directa.

El Principio de Primacía, cuyo origen es posible ubicarlo en la jurisprudencia del T.J.C.E al resolver los casos "Costa-Enel"[48] y "Simmenthal"[49], es aquél por el cual las disposiciones de carácter comunitario preva-

---

[39] Arroyo Zapatero, por ejemplo, que es el propio tratado de Maastricht (artículo 209) el que establece un mandato de tutela penal al indicar: "Los estados miembros adoptarán las mismas medidas para combatir el fraude que afecte los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros". En: ARROYO ZAPATERO, Luis. "Los Delitos contra el Orden Socioeconómico en el nuevo Código Penal de 1995". En: Revista Peruana de Ciencias Penales, número 7/8, Lima, 1999, p. 617.

[40] TERRADILLOS BASOCO, Juan. Ary. Op. cit., p. 63.

[41] Ibid.

[42] CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente", p. 167.

[43] Ibid. 168.

[44] TERRADILLOS BASOCO, Juan. Op . cit., p. 64.

[45] Artículo 164 del Tratado de la Comunidad Europea; ORTEGA ALVAREZ, Luis. "Derecho Comunitario. Crónicas de Jurisprudencia", En: Justicia Administrativa, Revista de derecho Administrativo número 2, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 37.

[46] TERRADILLOS BASOCO, Juan. Op cit., p.65.

[47] ALGUACIL GONZALES-AURIOLES, Jorge. "La Ley, núcleo esencial de la democracia española ante la interpretación judicial del Derecho y la normativa de la Comunidad Europea"; En: ABZ. Información y Análisis Jurídicos, número 105, p. 06, Morelia-Michoacán, 1999.

[48] 15.07.64, a.s.4/64; al respecto: ALGUACIL GONZÁLES-AURIOLES, Jorge. Op cit., p. 8.

[49] 09.03.78, a.s.106/77; al respecto: CARO CORIA, Dino Carlos. "Derecho Penal del Ambiente", p. 223,nota 388.

lecen sobre las normas nacionales; esto es, si una norma nacional – inclusive de índole constitucional – contradice los preceptos de una norma comunitaria, esta última deberá primar sobre el mandato interno[50].

Por su parte, el Principio de Eficacia Directa, llamado también de "aplicabilidad inmediata", concede a la normativa comunitaria efectos inmediatos en el ordenamiento nacional de los Estados Unidos miembros de la U.E, sin que sea necesario que estos últimos adopten en su ordenamiento interno los mandatos comunitarios ni que la decisión comunitaria sea ratificada. Sus efectos surgen a partir de su publicación en el D.O.C.E (Diario Oficial de las Comunidades Europeas). Su origen se halla también en la jurisprudencia del T.J.C.E en el caso "Van Gend &Loos"[51].

Visto esto, debe sin embargo dejarse en claro que si bien todas las normas comunitarias priman sobre las nacionales, no todas poseen eficacia directa y es justamente esta cuestión, como subraya Caro Coria, a la que "el envío al derecho de la UE esta condicionada"[52].

Esta cualidad - nos referimos a la eficacia directa - es sólo atribuible a los Reglamos y las Directivas, aunque en ambos casos existen excepciones.[53]

Los reglamentos, según lo especifica el artículo 189.2 del Tratado Constutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante T.CE.U.), son de aplicación directa en cada Estado miembro de la U.E, no obstante, el T.J.C.E ha señalado que dicha capacidad no podrá ser alegada cuando el referido instrumento delegue a los Estados la responsabilidad de establecer las medidas destinadas a la aplicación efectiva de la norma comunitaria[54].

En cuanto a las Directivas, su tratamiento jurídico difiere del de los Reglamentos y carecen, por regla general, de **eficacia directa**, puesto que los Estados miembros de la U.E deben elegir la forma y medios como desean proteger los intereses de la comunidad. Además, del tenor literal del artículo 189.3 del T.C.E.U se tiene que éstas no serían aplicables a los particulares sino sólo a los Estados de la Comunidad[55]. En este punto cabe reseñar que el T.J.C.E. a fin de superar los inconvenientes derivados de la carencia de eficacia directa y de su inaplicabilidad a las personas, en aquellos Estados que omiten transferir los mandatos surgidos de las Directivas al derecho nacional, ha desarrollado la doctrina del "Efecto Directo de las Directivas", según la cual las Directivas no traspuestas al Derecho interno poseen efectos directos siempre que sean incondicionadas y sean suficientemente precisas, así las cosas – según dicha doctrina – pese a que el Estado miembro omita regular en sede interna dentro del término de ley la forma y los medios en que los intereses de la comunidad serán resguardados, conforme lo dispone la Directiva comunitaria, los particulares podrán, en virtud al referido efecto, invocar su contenido. Sin embargo, se descarta el "efecto directo" de estas directivas, ya sea por parte de Estados miembros de la comunidad como particulares.

2. Reenvío Penal a las Directivas y los Reglamentos comunitarios ¿legales o ilegales?

Con relación a la posibilidad de integrar normativamente la ley penal a los Reglamentos y Directivas emanadas de la U.E, la doctrina jurídico-penal ha esbozado respuestas diferenciadas según el instrumento jurídico del que se trate.

En el caso de los Reglamentos comunitarios, en virtud a la concurrencia de los efectos de **primacía** y **eficacia directa** – este último, en la mayoría de supuestos-, no existen mayores inconvenientes en postular la procedencia del reenvío penal a los preceptos allí contenidos; así es como se han pronunciado, entre otros, Olmedo Cardanette y Aránguez Sánchez[56], Vercher Noguera[57] y Caro Coria[58].

En cuanto a las Directivas, la aceptación del reenvío en materia penal en tales supuestos no es del todo pacífica. Es más, en este caso es el sector mayoritario el que considera que la integración en materia penal

[50] TERRADILLOS BASOCO. Juan. Op. cit., p. 62; CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 223.
[51] 05.02.63, a.s.16/62; CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 224,nota 391; ALGUACIL GONZÁLES-AURIOLES, Jorge. Op. cit., p. 8.
[52] CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 224.
[53] Ibid.
[54] Sentencia del T.J.C.E, caso Bussonne C. Ministerio Italiano de Agricultura, 30.11.78, a.s. 31/78; con mayores referencia: CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 226, nota 409.
[55] Según el artículo 189.3 del T.C.E.U, la Directiva "obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguir, dejando, sin embargo a las autoridades nacionales la elección de forma y de los medios".
[56] OLMEDO CARDANETTE, Miguel & ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos. "El Mandato Constitucional de Protección del Medio Ambiente y su Plasmación en el Código Penal de 1995", En: A.A.V.V., Libro Homenaje al Prof. Ruiz-Rico, Edit. Tecnos, Madrid, p. 1727.
[57] VERCHER NOGUERA, Antonio. "La Incidencia del Derecho Comunitario en la Protección Penal del Medio Ambiente", En: Actualidad Penal, Vol. 1, p. 239.
[58] CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 228.

respecto a dichos instrumentos no resulta posible, pese al desarrollo jurisprudencial de la teoría del **efecto directo** – en el caso de Directivas que no hayan sido adecuadas a la norma nacional -, pues ello deriva, según sostienen los defensores de esta postura, en un desmedido favorecimiento de los particulares y, en consecuencia, en su impunidad[59]. Además está el hecho, sostenido por este sector de la Doctrina que las directivas no se encuentran destinadas a la ciudadanía, sólo a los Estados miembros de comunidad, en cuya virtud éstos (los ciudadanos) no podrán invocarlos en un proceso penal[60].

Por el contrario, siguiendo la línea de argumentación de Caro Coria, único autor nacional que ha analizado esta cuestión[61], considera que no existen mayores inconvenientes para integrar las Directivas comunitarias a las normas penales de los Estados miembros de la U.E en aquellos casos en que éstas incrementen la esfera de libertad de los ciudadanos, *contrario sensu*, no podrá utilizarse el reenvío cuando la Directiva comunitaria no actuada "restrinja el ámbito de libertad del ciudadano", lo que ha sido admitido por reiterada jurisprudencia del T.J.C.E[62].

Así las cosas pueden decirse que es admisible el reenvío penal, sin afectar el Principio de Legalidad, a Reglamentos y Directivas comunitarias para determinar e integrar el supuesto de hecho de un tipo penal nacional siempre que dichos instrumentos posean primacía y eficacia directa, con las precisiones antes indicadas.

En ambos casos – Reglamentos y Directivas comunitarias – es necesario dejar en evidencia que su legalidad va vinculada a la certeza con que integran el tipo penal, tal cual se ha referido respecto al reenvío e integración a normas nacionales.

V. CONCLUSIONES

Resulta innegable el hecho, ya remarcado por cierto, que el Derecho Penal contemporáneo posee serios problemas al momento de articular sus instrumentos ante las modernas formas de criminalidad. En este orden de ideas, la Ley Penal en Blanco se ha constituido en una de las técnicas más eficaces; siendo aceptada por la doctrina penal mayoritaria en el entendimiento que su utilización no implica una singular afectación al Principio de Legalidad.

La cuestión sin embargo cobra un cariz distinto cuando el reenvío se produce a normas supranacionales, como es el caso de las disposiciones comunitarias, en este ámbito, la integración normativa está sujeta a la concurrencia de los principios de primacía y eficacia directa en los instrumentos jurídicos de orden comunitario. La primera de las cualidades (primacía) resulta atribuible a todos los instrumentos emanados de la U.E, en cambio que la eficacia directa, con algunas excepciones, es sólo atribuible a los Reglamentos y Directivas comunitarias.

En el caso de los Reglamentos comunitarios la cuestión no plantea mayores inconvenientes, lo que sí ocurre con la Directivas en la medida en que éstas, por regla general, carecen de eficacia directa pues el resguardo de los intereses comunitarios queda sujeto a que el Estado miembro, en el plazo establecido, señale la forma y los medios en que dichos intereses serán tutelados; siendo esto así, surge la interrogante respecto a la legalidad del reenvío penal a Directivas comunitarias no asumidas.

Para responder a dicha cuestión, deberá valorarse – conforme a la doctrina del efecto directo de las Directivas comunitarias no transpuestas – si es que éstas resultan incondicionadas y se encuentran suficientemente precisadas. Si ello es así se podrá argumentar el efecto directo de las Directivas comunitarias no transpuestas al Derecho interno, siempre que éstas actúen pro reo, es decir, cuando amplíen los márgenes de libertad de los ciudadanos. En caso de existir efectos contra reo, su integración deberá rechazarse.

En líneas finales debe remarcarse el papel prioritario que posee el Principio de Certeza, integrante del mandato de legalidad, conforme se ha remarcado en líneas precedentes y cuya vulneración derivará en la ilegalidad del reenvío en materia penal.

[59] Con mayores referencias: CARO CORIA, Dino Carlos. Op. cit. p. 233.
[60] Ibid.
[61] Ibid.
[62] Ibid., p. 234, nota 444.

IMPORTACIONES PARALELAS Y AGOTAMIENTO DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Gonzalo Ferrero Diez Canseco*

A raíz del surgimiento de las empresas trasnacionales y la consiguiente expansión del comercio internacional, el tema de las importaciones paralelas y el agotamiento de los derechos de propiedad intelectual a nivel internacional, se ha vuelto cada vez más importante y controvertido.

En el presente artículo, el autor realiza un interesante recorrido sobre algunas legislaciones del mundo, y analiza también las distintas formas en que los tribunales han resuelto, al amparo de tales legislaciones, acerca del tema de las importaciones paralelas, es decir, de los actos de comercialización realizados por comerciantes que no se encuentran integrados a la red autorizada de distribución controlada por el titular de la marca. Lo que ha originado un intenso debate sobre el agotamiento del derecho de marcas y sus implicancias en el ámbito comercial.

Sin lugar a dudas el debate sobre las llamadas importaciones paralelas, también conocidas como *grey market goods* en los Estados Unidos, y el agotamiento de los derechos de propiedad intelectual todavía no ha llegado a su conclusión.

Mundialmente, es diverso el tratamiento que se le da a estos temas tanto a nivel doctrinal como en la jurisprudencia emanada de los más prestigiosos tribunales. El tema ha generado opiniones diversas entre los tratadistas, sin que hasta el momento exista consenso acerca de que tratamiento otorgarle.

Aun cuando en el siglo XIX el tema de las importaciones paralelas ya había surgido, aunque sólo de manera ocasional, no es sino hasta finales de la II Guerra Mundial que el mismo adquiere importancia. Una vez terminada la II Guerra Mundial el mundo asistió a una expansión del comercio con el surgimiento de las empresas transnacionales, las cuales difundieron sus redes de producción y distribución a través de acuerdos de licencia, los mismos que contenían cláusulas con restricciones territoriales. Este proceso se sigue dando intensamente en la actualidad, lo cual ha generado que los productos ofrecidos en un determinado mercado traspasen las fronteras de los países para ser ofrecidos en mercados distintos a los contemplados en los acuerdos de licencia y distribución.

Este fenómeno del traspaso de las marcas a través de las fronteras ha dado lugar, a su vez, al debate relativo al agotamiento de los derechos de propiedad intelectual en el ámbito internacional. Esta doctrina del agotamiento de los derechos de propiedad intelectual

* Master en Derecho de la Universidad de Nueva York. También ha tomado diversos cursos relacionados con la Propiedad Intelectual y las Telecomunicaciones en el Franklin Pierce Law Center en New Hampshire así como en la Universidad de Harvard. Actualmente es vocal de la Asociación Peruana de la Propiedad Industrial.

es relevante para las grandes corporaciones del mundo, ya que ella tiene marcada influencia en cuanto a saber hasta qué punto dichas corporaciones pueden ejercer un control efectivo de la distribución de los productos protegidos por sus derechos de propiedad intelectual.

AGOTAMIENTO DEL DERECHO DE MARCA

El derecho conferido sobre una marca es un derecho exclusivo de carácter monopolístico, pues le otorga a su titular el derecho excluyente de utilizar su marca para distinguir determinados productos en el mercado. Este derecho exclusivo y excluyente, comercialmente hablando, ha generado un conflicto con el derecho a la libre circulación de mercancías en la mayoría de los distintos mercados del mundo. Ello en razón de que este derecho de exclusión concluye, según la mayoría de los tratadistas, en aquel momento en el que el titular de la marca introduce los productos identificados con dicha marca en el comercio. Por tanto, el titular del derecho se verá impedido de obstaculizar la circulación de ese bien dentro de ese mercado particular, ya que sus derechos han quedado agotados de modo tal que los productos identificados con la marca, y lícitamente introducidos en el mercado, podrán de allí en adelante ser objeto de posteriores actos de comercialización en aras del principio de la libertad de comercio. Ello trae como consecuencia que los bienes marcados puedan ser objeto de sucesivos actos de comercialización sin que el titular tenga facultad para obstaculizar o prohibir que terceros lleven a cabo estos actos de comercialización, ya que el derecho exclusivo a vender los productos marcados no puede ser ejercido dos veces respecto de los mismos bienes.

Esta doctrina del agotamiento fue posteriormente adoptada también en el área de las patentes y de los derechos de autor, y se convirtió en el corolario de las llamadas importaciones paralelas.

Tal y como lo sostuvimos líneas arriba, generalmente la doctrina del agotamiento es aplicada cuando las sucesivas comercializaciones de los mismos bienes son llevadas a cabo en un mismo país. Sin embargo, existe evidente discrepancia tanto entre la doctrina especializada como en el derecho comparado, cuando los bienes que llevan una marca son comercializados en forma legítima por el titular en un determinado país, y éstos son posteriormente importados por terceros a otro país donde son vendidos sin la autorización expresa del titular de la marca tanto en el país de fabricación como en el de importación. A este fenómeno se la ha denominado importación paralela, pues estos actos de comercialización son realizados por comerciantes que no se encuentran integrados a la red autorizada de distribución, la cual es a su vez controlada por el titular de la marca. Por tanto, a pesar de que no existiría en este caso una infracción marcaría, lo que sí existiría sería una actividad que estaría contradiciendo expresamente la voluntad del titular del derecho, el mismo que podría haber otorgado exclusividad a un tercero a efectos que éste comercialice los bienes distinguidos con la marca en un mercado previamente delimitado.

La controversia surge de la importación paralela, pues se ha discutido intensamente si es que un derecho de propiedad intelectual produce efectos sólo en aquel país en el que fue concedido (según lo establece el principio de la territorialidad), no dependiendo que a éste le haya sido otorgada protección en otras jurisdicciones. La premisa básica del principio de territorialidad es que el agotamiento de los derechos del titular de una marca en un determinado país no debe ser un hecho relevante en otro, por lo que dicho titular debería estar facultado para impedir la importación paralela de bienes distinguidos con su marca, aun a pesar de que ellos ya no fueran de su propiedad en el país desde el cual fueron exportados.

En todo caso, existen posiciones favorables así como contrarias a las importaciones paralelas, por lo tanto, consideramos importante citar algunos de los argumentos esgrimidos tanto en favor como en contra de las importaciones paralelas.

Aquellos que favorecen las importaciones paralelas argumentan lo siguiente:

- El ingreso de un importador paralelo genera un incremento de la oferta del producto, a la vez que induce a una competencia de precios con todos aquellos vendedores que estuvieran integrados en la red oficial. Sin embargo, también es muy probable que la competencia de precios se genere entre los vendedores integrantes de la misma red, lo que sin lugar a dudas redundará en beneficio directo del público consumidor.

- A través de las importaciones paralelas se satisface la demanda existente.

- Tienen la cualidad de evitar que las corporaciones multinacionales apliquen políticas de discriminación y diferenciación de precios, especialmente en mercados vinculados entre sí. Si la discriminación de precios se aplica en un país determinado, los importadores paralelos adquirirán los produc-

tos en aquel país en el cual el precio discriminatorio sea el menor. Por tanto, si no existieran las importaciones paralelas, los productores estarían en posición de fijar precios más altos en algunos países de manera arbitraria.

- El ingreso de importaciones paralelas también ayuda a evitar la posible concertación de precios en mercados oligopólicos, pues generan una especie de guerra de precios que es altamente beneficiosa para el sistema de libre mercado al generar una asignación de recursos más eficiente. Incrementando la oferta se disminuyen los precios y se satisface la demanda del público consumidor.

- La función del Estado en el ámbito de la protección de los consumidores no sólo consiste en proteger a éstos de posibles daños, sino también en respetar y promover su libertad de elegir entre distintos productos y proveedores alternativos, lo cual sólo pueden darse a través de las importaciones paralelas.

- Debido a la existencia de contratos de distribución exclusiva, en caso de no admitirse la figura de las importaciones paralelas, se estarían generando monopolios, debido a que dichos contratos de distribución exclusiva estarían gozando de una protección territorial absoluta.

Por su parte, los detractores de las importaciones paralelas esgrimen los siguientes argumentos para oponerse a la figura:

- Se alega que la práctica de las importaciones paralelas interfiere con los contratos de distribución exclusiva.

- Los revendedores paralelos aprovechan indirectamente (e indebidamente) los gastos de publicidad, marketing y otros gastos efectuados por los vendedores autorizados (este fenómeno es denominado *free riding* en los Estados Unidos). Un importador paralelo no incurre en los mismos gastos que aquellos sujetos a una red oficial de distribución y ventas, pues no se ocupa de problemas tales como el suministro, servicios, control de calidad, instalaciones de depósito, etc.

- El ingreso de importaciones paralelos tienen repercusiones en la competencia intramarca, las cuales también se extienden a la competencia intermarcas. Ello se debe al hecho de que el ingreso de importaciones paralelas genera la aparición de una competencia directa para la llamada red de distribución oficial (controlada por el titular de la marca), lo que desencadena una competencia intramarca (competencia horizontal) fuera del control del titular.

- Al adquirir productos importados en forma paralela, el consumidor podría estar adquiriendo mercadería aparentemente original y genuina, que sin embargo podría tener defectos ocultos que no podrían ser apropiadamente reemplazados al no estar cubiertos por las correspondientes garantías, no siendo el consumidor consciente de dicha situación al adquirir el producto del importador paralelo.

- El manejo de ciertos productos en cuanto a empaque, condiciones de depósito, y otros aspectos sólo puede ser adecuadamente abordado por aquellos ligados al titular de la marca, y no por los importadores paralelos.

En todo caso, compete a las autoridades de cada país, así como a los propios consumidores el evaluar si es que argumentos a favor o en contra podrían inclinar la balanza en uno u otro sentido. Sin embargo, es importante ver cual es el tratamiento tanto legislativo como jurisprudencial que se le ha dado a este tema en algunos países del mundo.

1. OCEANÍA

1.1 Australia:

En este país, la premisa básica está dada por el hecho de que un registro de marca no puede impedir la importación paralela. Esta premisa se basa en que siendo la marca un indicador del origen de los bienes, este origen permanece inalterable independientemente del canal a través del cual puedan ser comercializados dichos bienes. A pesar de ello, se han dado algunos casos en los cuales el registro de una marca ha sido capaz de impedir importaciones paralelas.

El caso más famoso es el de Fender Australia vs. Bech que fue resuelto en 1989. En este caso, el registro de marca australiano fue transferido por el fabricante estadounidense a favor de su distribuidor australiano. Posteriormente, dicho distribuidor australiano procedió a accionar contra un importador paralelo bajo el argumento que él era el legítimo propietario de la marca en Australia.

La corte competente falló a favor del distribuidor, pues en su concepto, la marca aludida representaba algo más que sólo el origen o la procedencia del producto,

considerándose que también era pertinente tomar en cuenta el permanente servicio y apoyo brindado por el distribuidor al producto. Por tanto, la corte consideró que existía cierto *goodwill* o reputación asociada al distribuidor australiano.

El otro sonado caso ventilado ante las cortes australianas en 1998 es el de Montana Tyres Rims & Tubes vs. Transport Tyre Sales Pty Ltd. En este caso, la Corte Federal emitió un fallo contrario al distribuidor. El fabricante de llantas de nacionalidad japonesa, procedió a transferir las marcas de su propiedad a favor de su distribuidor en Australia. Habida cuenta que, en principio la importación paralela no constituía una infracción marcaría en el ordenamiento legal australiano, lo que el distribuidor y el fabricante intentaron hacer es encontrar una manera de poder accionar contra ella, ya que si un titular extranjero de marcas en Australia le transfiriese dichos registros a su distribuidor exclusivo en ese país, cualquier producto comercializado fuera de las fronteras australianas no podría ser importado al país. Ello en razón de que dicha importación paralela si constituiría una clara infracción marcaría, ya que la fijación de las marcas en dichos productos se habría realizado sin la anuencia o consentimiento del distribuidor australiano.

La Corte también tomó en cuenta que el documento de transferencia contenía una cláusula mediante la cual el fabricante se reservaba el derecho de readquirir las marcas transferidas. Esta transferencia fue debidamente registrada ante la oficina nacional competente en Australia, después de lo cual el distribuidor procedió a iniciar una acción por violación de derechos marcarios (acción denominada *trademark infringement* en el Derecho Anglosajón)[1] contra un importador paralelo. A su vez, el importador paralelo respondió con una acción demandando la cancelación de las transferencias efectuadas.

La Corte determinó la cancelación del acuerdo de transferencia pues, en su concepto, los bienes distribuidos por el distribuidor australiano no estaban en capacidad de distinguirse claramente de aquellos bienes distribuidos por otros. Este fallo coincide con la premisa básica de la legislación australiana según la cual siendo la marca un indicador de origen, el origen de los productos sigue siendo el mismo a pesar del canal comercial por el cual dichos bienes hayan pasado antes de entrar al país.

Por tanto, la premisa básica en Australia sigue siendo aquella que establece que un registro de marca es incapaz de prevenir la estrada de importaciones paralelas, salvo que de los hechos del caso pueda inferirse claramente que el distribuidor australiano posee un *goodwill*[2] propio.

1.2 Nueva Zelanda:

Según la Ley de Marcas vigente en este país, el derecho conferido por un registro de marca es uno de carácter exclusivo, prohibiendo a terceros el uso de dicha marca. Así las cosas, este solo argumento podría ser utilizado para impedir las importaciones paralelas. Sin embargo, el asunto no es tan sencillo.

Esta Ley de Marcas restringe el derecho al uso exclusivo y contempla dos excepciones: una de estas excepciones establece que no existe infracción en aquellos casos en los cuales la marca es utilizada con el consentimiento, expreso o tácito, del propietario de la misma. Esta excepción de alguna manera estaría indicando un reconocimiento implícito al agotamiento de los derechos marcarios.

Por tanto, en el clásico caso de importación paralela, el registro de una marca por sí sola no sería suficiente argumento para impedir o prohibir el ingreso de importaciones de bienes genuinos, pues se entendería que la marca fue fijada por el mismo propietario. Sin embargo, esta regla no es aplicada a rajatabla y se han dado casos en lo cuales el registro de una marca si ha impedido el ingreso de importaciones paralelas, por ejemplo, en aquellos casos en los cuales existían estipulaciones contractuales que restringían expresamente el uso de una determinada marca por parte de un licenciatario o distribuidor en un territorio o jurisdicción.

2. NORTEAMERICA

2.1 Estados Unidos:

Como es bien sabido, el sistema legal del coloso del norte tiene su origen en el *common law*, en donde la

[1] En el derecho anglosajón se entiende el *infrigement* como una transgresión de los derechos exclusivos que un determinado particular tiene sobre una marca. Este infrigement consiste en el uso por parte de un usuario junior de una marca similar en grado de confusión con otra previamente utilizada por un usuario senior. Esta figura del infringement o violación de derecho macarios se considera como un supuesto de competencia desleal en países como los Estados Unidos.

[2] El goodwil no es otra cosa que el valor de una línea de productos o servicios, el mismo que se ve reflejado en una creciente reputación comercial. La marca no es sino el símbolo de ese goodwill o reputación de aquellos productos o servicios, en relación con los cuales la marca es utilizada en el mercado.

fuente primordial del derecho es el derecho casuístico a través de jurisprudencia vinculante. Es justamente a través de los casos sometidos ante ella que la Corte Suprema de los Estados Unidos ha ido elaborando los lineamientos que hoy en día gobiernan la regulación de las importaciones paralelas en ese país.

En los Estados Unidos se conoce a las importaciones paralelas como *greymark goods*, y se les define como aquellos bienes que llevan una marca de fábrica, colectiva o de certificación que ha sido legítimamente aplicada tanto por el titular doméstico o local de la marca como por cualquiera de sus afiliados o licenciatarios, y que ha sido importado sin el consentimiento del titular doméstico de la marca[3]. Sin embargo, es necesario aclarar que el principio básico es que la importación paralela y posterior venta de esos productos no constituyen a *priori* una infracción a los derechos marcarios de un particular, siempre y cuando los bienes importados sean iguales a aquellos comercializados por el titular estadounidense, y siempre que este titular estadounidense tenga alguna vinculación (esto es, que sean entidades vinculadas) con la compañía fabricante de dichos bienes en el extranjero.

En todo caso, según la Corte Suprema, las disputas sobre importación paralela podrían surgir en cualquiera de los siguientes supuestos:

a. Aquel en el cual una compañía local adquiere los derechos sobre una marca o marcas pertenecientes a una empresa extranjera no vinculada a ella. En este caso es claro que la compañía local no tiene manera alguna de ejercer un control mundial sobre dicha marca, por lo cual aquellos bienes distinguidos con dicha marca y fabricados por la empresa extranjera no vinculada, podrían ingresar al país en caso fueran importados por un usuario extranjero o por terceras partes que adquieren los bienes marcados en otro país.

b. El segundo supuesto, está referido a bienes fabricados en otro país por la compañía vinculada o afiliada a la compañía local. Esta empresa vinculada, que es extranjera, ingresa al país donde forma una sociedad como subsidiaria local, procediendo después a registrar o transferir los derechos marcarios a dicha compañía. Este supuesto también podría darse en aquellos casos en los cuales la empresa local establece una subsidiaria en el extranjero, la cual es la encargada de fabricar y elaborar los bienes marcados, los cuales son posteriormente comercializados en el mercado local. Un ejemplo de ello estaría dado por el caso de la compañía coreana SAMSUNG, fabricante de cámaras fotográficas distinguidas con la marca SAM, las cuales posteriormente, comercializa en distintos países, entre ellos Estados Unidos y Corea. Para ello procede a formar una subsidiaria en los Estados Unidos, la cual es a su vez nombrada como distribuidor exclusivo de las cámaras. En forma posterior SAMSUNG transfiere sus derechos sobre la marca SAM a favor de la subsidiaria. Sin embargo, la empresa DAEWOO, tercera persona ajena a este trato, adquiere las cámaras SAM legítimamente en Corea y las importa a los Estados Unidos, compitiendo con las cámaras que a su vez vende la subsidiaria de SAMSUNG. Teniendo en cuanta que la subsidiaria, titular de los derechos de la marca SAM en los Estados Unidos está evidentemente vinculada a SAMSUNG, el fabricante extranjero, las cortes no consideran que existe infracción marcaria.

c. En el último supuesto, la importación paralela se materializa cuando el titular doméstico de una marca registrada concede autorización a una empresa extranjera manufacturera para usar dicha marca. Generalmente en este tipo de casos, el fabricante extranjero se obliga mediante determinadas cláusulas contractuales, a no importar al mercado local bienes del extranjero para posteriormente importarlos al país, en cuyo caso se estaría forzando a la empresa local a competir contra su propia marca.

Por tanto, la regla general es que el derecho de marcas, a través de la Ley Lanham, no provee remedios con el fin de impedir la venta de bienes genuinos distinguidos con la marca, aun en los casos en los que la venta no hubiere sido expresamente autorizada por el titular de dicha marca. Por ello, en el supuesto de que un distribuidor cualquiera procediera a revender un producto legítimamente marcado fuera del territorio que le fue asignado por el titular de la marca, este último no podrá accionar contra aquél, bajo la Teoría de la Infracción Marcaria, pues ésta no se habría configurado (en todo caso podría accionar por violación de obligaciones contractuales, que tiene un cauce legal completamente distinto). Ello en razón de que la Ley de Marcas norteamericana, la denominada Ley Lanham, protege a la marca más no al contrato de distribución exclusiva *per se*. El fundamento de esta

[3] Esta fue la definición utilizada por la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso Kmart Corp. vs. Cartir Inc. (486 US281,285, 6USPQ2d-1988)

proposición descansa en el hecho de que la infracción marcaría requiere necesariamente que se produzca confusión entre los consumidores, hecho que no llegaría a configurarse en el ejemplo mencionado. Generalmente, los tribunales norteamericanos han establecido que cuando el producto no autorizado comercializado no difiere sustancialmente[4] de aquél que sí ha sido autorizado por el titular de la marca, no se reconocerá la existencia de infracción marcaria pues no se estaría produciendo confusión alguna en el público consumido.

3. EUROPA Y LA COMUNIDAD EUROPEA

Aun cuando en Europa la discusión acerca de las importaciones paralelas y el agotamiento del derecho de marca es relativamente reciente, ya que data de la década del 60, los tribunales de distintos países han emitido sentencias que no han sido del todo consistentes entre ellas, lo cual podría entenderse tratándose de países no miembros de la Comunidad Europea tales como Suiza, pero que no tendría sentido tratándose de países integrantes de dicho grupo si asumimos que el objetivo del mismo es la integración en distintos campos, así como el tratamiento uniforme de diversos temas. Felizmente algunos fallos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) han comenzado a dar cierta luz acerca del tratamiento del tema que nos ocupa. Veamos cual ha sido el tratamiento dado a nivel judicial en algunos países del viejo continente.

3.1 Suiza:

Es importante referirnos brevemente a Suiza por ser uno de los países que se ha negado a formar parte de la Comunidad Europea. Diversos fallos emitidos en un principio por las cortes suizas indicaban que los titulares de derechos de propiedad intelectual podían ejercer ciertas acciones legales contra los importadores paralelos, pero siempre en circunstancias específicas. Sin embargo, en años recientes la tendencia parecería haber cambiado, pues la corte de mayor jerarquía en Suiza habría adoptado el principio del agotamiento de los derechos.

Según el antiguo derecho casuístico de la Corte Federal Suiza, una vez que el titular de la marca autorizaba o vendía un producto marcado en Suiza, los derechos de dicho titular quedaban agotados en relación con dichos bienes, con lo cual se establecía tácitamente la validez del agotamiento nacional. En cambio, si los bienes marcados eran comercializados fuera de las fronteras de Suiza, el titular de la marca sí estaba facultado para impedir el ingreso de dichos bienes al país para ser revendidos, bajo el argumento de que el uso de su marca en dichos bienes sí constituía una infracción marcaria. Pero este no era el único requisito exigido por los tribunales suizos, sino que además se exigía que los bienes paralelamente importados estuvieran en capacidad de crear confusión en el público consumidor. En conclusión, si los bienes importados al país eran de la misma calidad que aquellos bienes marcados y comercializados en Suiza, entonces no existía infracción marcaria pues no había posibilidad de que se produjera confusión.

La situación antes descrita cambió drásticamente a partir de 1992, fecha en la cual se llevó a cabo en Suiza un referéndum que decidió su adhesión o no a la Comunidad Económica Europea. Fue debido a dicha circunstancia que el parlamento suizo procedió a emitir diversas leyes a efectos de adecuarse a la Ley de Marca Comunitaria. Como parte de este paquete legislativo se emitió una nueva Ley de Marcas, la misma que pretendía implementar en su totalidad la Directiva sobre la Marca Comunitaria recientemente promulgada. Esta nueva ley omitía pronunciarse acerca del agotamiento de derechos marcarios por cuanto se esperaba que el electorado suizo aprobará el ingreso de su país en la Comunidad Europea, con lo cual tal tema sería regulado por la Ley de Marca Comunitaria antes mencionada. Pero, tal y como ya es conocido, los suizos emitieron un voto contrario, con lo cual el tema del agotamiento nacional o internacional quedó sin una definición precisa.

Sin embargo, después de diversas sentencias contradictorias, en 1996, la Corte Federal Suiza finalmente falló en contra de los titulares de las marcas, pues declaró infundada una acción por infracción que había iniciado Channel[5] contra importador paralelo de sus afamados perfumes. En dicha sentencia, la Corte Federal enfatizó que la función más importante de la marca era de la identificar el origen de los bienes

[4] Algunos ejemplos de casos en los cuales los tribunales si consideran que existían sustanciales diferencias entre los productos autorizados y no autorizados están referidos a diferencias en los envases o empaques, en los ingredientes utilizados, en las garantías ofrecidas en uno u otro caso, diferencias de precio, por citar algunos.

[5] En el caso Channel, la empresa trató de fundamentar su acción legal en supuestos actos de competencia desleal llevados a cabo por el importador paralelo. La Corte Federal Suiza, sin embargo, desestimó dicho argumento, a pesar de que el demandado había borrado los códigos que Channel imprime en sus cajas para identificar cualquier fuga en la cadena de distribución. Dicha Corte tampoco consideró como un acto de competencia desleal el que el importador paralelo indujera a los distribuidores extranjeros a comercializar sus perfumes con importadores, a pesar del hecho que dichas ventas transgredían expresamente el contrato de distribución celebrado.

marcados, por lo que la Corte estimó que el riesgo de confusión seguía siendo un requisito en las acciones por infracción[6]. Finalmente, la Corte también agregó que entre esta función de la marca como indicadora de origen y el principio de agotamiento internacional no existía conflicto alguno, por lo cual la Corte cambiando su opinión, estimó que el principio a ser aplicado sería el del agotamiento internacional en vez del principio del agotamiento nacional[7].

3.2 Francia:

En este país el caso de mayor relevancia se dio en 1997. El caso vinculó a Ocean Pacific Sunwear y a una de las más grandes empresas de supermercados del mundo, la francesa Carrefour France SNC, caso que fuera resuelto en diciembre de 1997 por la Corte de Casaciones (esta corte es la equivalente a nuestra Corte Suprema). En primera instancia, la Corte de Apelaciones había rechazado los argumentos de Carrefour, empresa que pretendía se reconociera el agotamiento internacional en Francia, fallando en su contra al considerar que ésta había incurrido en falsificación. El problema se había generado debido a que Carrefour había utilizado las marcas francesas de Ocean Pacífic sin el consentimiento de ésta, en bienes distinguidos con la marca Ocean Pacific Sunwear, los mismos que habían sido comercializados en un mercado ajeno al territorio de la Comunidad Europea.

Cabe indicar que tradicionalmente, Francia siempre había objetado el reconocimiento del agotamiento internacional de marca, ya que consideraba que importar era lo mismo que falsificar, a menos que dicha importación hubiere sido autorizada por el titular de la marca en cuestión.

Según los hechos de este caso, ciertos productos de Ocean Pacific Sunwear, fabricados al amparo de una licencia exclusiva otorgada a un licenciatario ubicado en Israel, habían sido importados a Bélgica, país desde el cual posteriormente pasaron a Francia (sin previo consentimiento de Ocean Pacific), en donde fuero vendidos a Carrefour para su distribución por el país galo.

Después de evaluar los hechos, la Corte de Casación confirmó la sentencia de primera instancia indicando en su fallo que cuando un bien ha sido comercializado en un mercado que no forma parte de la Comunidad Europea, el titular de la marca en Francia, esto es, Ocean Pacific, está plenamente facultado para impedir la importación de dichos bienes marcados a Francia si dicha importación hubiere sido efectuada sin su consentimiento expreso.

Con este fallo Francia de alguna manera marcó la pauta en el reconocimiento del principio de agotamiento regional, el mismo que sería posteriormente recogido en el caso Silhouette, el cual será comentado más adelante.

3.3 Italia:

El más reciente caso litigado ante las cortes italianas involucró a la transnacional de la ropa, Calvin Klein Inc., y a una empresa italiana denominada American Import. Cabe aclarar que Calvin Klein es una de las muchas empresas del mundo que ha optado por diferenciar aquellos productos que se expenden en Estados Unidos (los cuales se venden a menores precios), de aquellos que se comercializan en Europa y que son elaborados en Italia. Fue de conformidad con dicho proceder, que Calvin Klein Inc. concedió una licencia exclusiva a Calvin Klein Jeanswear Europe S.P.A. con el fin que ésta última pudiera usar sus marcas en relación con la producción y distribución de jeans tanto en Italia como en el resto de Europa[8].

En la acción legal iniciada ante los tribunales de la ciudad de Boloña, los demandantes alegaron que la importación de jeans Calvin Klein por parte de los demandados sin el consentimiento de la empresa Calvin Klein Inc. constituía una infracción marcaria así como un acto de competencia desleal. En la sentencia emitida por el Tribunal de Primera Instancia en Boloña, éste consideró que de acuerdo con lo estipulado en la Ley de Marcas de Italia, el titular de la marca registrada está facultado para solicitar la prohibición de importación desde otros países a Italia, de bienes marcados con su consentimiento, pero que esta facultad está limitada por el principio del agotamiento de los derechos marcarios. Sin embargo, el Tribunal aclaró que dicho principio no podía ser aplicado a todos los bienes marcados y comercializados por el titular de la marca o con su consentimiento, en todo el mundo, ya que su aplicación estaba limitada al ámbito de la Comunidad Europea, con lo cual Italia también consagró el principio del agotamiento regional.

---

[6] CONDORI, Stefano: "Courts Expand Rights of parallel Importus". En: IPWORLDWIDE. September 1999. p. 37 y 38.
[7] Ibid.
[8] "Trademark Law Hardbook 1991". Volumen II. p. 419. Publicada por la International Trademark Association y editada por Lanning G. Bryer y Reese Taylor.

3.4 Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)

Hasta antes de la década del 60, los casos sometidos ante los tribunales nacionales de cada país referentes a importaciones paralelas habían sido escasos. Es desde entonces que el tratamiento legal dispensado a los mismos comienza a cambiar, evolucionando hasta llegar al caso Silhoutte así como otros casos sometidos ante el TJCE de nuestros días. Veamos pues, cual fue la evolución.

Sin embargo, antes de referirnos propiamente a los casos sometidos ante el TJCE, consideramos pertinente referirnos brevemente a los antecedentes y el marco legislativo vinculados a ellos.

Es evidente que al analizar este tema debe tomarse en cuenta que el objetivo de la Comunidad Europea cuando fue creada, era que se le considerase como un territorio único, tanto para efectos jurídicos como para efectos económicos. Por tanto, el tratado de creación de la Comunidad Económica Europea, más conocido como el Tratado de Roma, específicamente en su artículo 30, esboza como una de sus principales metas el propagar el principio de la libre circulación de las mercancías. Este artículo prohibe a los miembros, expresamente, el establecimiento de restricciones cuantitativas a las importaciones, así como la adopción de medidas que pudieran tener un efecto equivalente. Pero este principio de la libre circulación de mercancías también tiene una excepción , pues el artículo 36 del mismo Tratado de Roma estipula que sí podrán adoptarse restricciones cuya justificación estuviera en la protección tanto de la propiedad industrial como comercial, siempre y cuando tales restricciones no constituyan una medida de discriminación arbitraria contra cualquiera de los otros miembros, con lo cual se concilia el principio de la libre circulación de bienes con la aplicación de las leyes marcarias de cada miembro. Para aplicar esta excepción, el TJCE se vio en la necesidad de hacer una distinción entre la existencia (intocable por el derecho comunitario) y el ejercicio (sujeto a limitación) de cada tipo de derecho de propiedad industrial[9]. Así se garantiza la existencia del derecho al garantizar el objeto específico o contenido sustancial de cada tipo de derecho industrial[10]. Este objeto específico no es otro que el derecho exclusivo que posee el titular de la marca para usarla, introduciendo sus productos en el mercado a través de la primera comercialización. Esta primera comercialización fue la que llevó al TJCE a adoptar el principio del agotamiento de marca.

El primer momento en el cual el TJCE tuvo que tratar el tema de la relación existente entre los principios de territorialidad y agotamiento de derechos ocurrió en 1966, en el caso Establissements Consten S.A.R.L. y Comisión de la CEE. El caso involucraba a una compañía alemana que manufacturaba equipos electrónicos, llamada Grunding, la misma que para facilitar la comercialización de sus productos celebró un contrato de distribución con una compañía afiliada, la francesa Establissements Consten. Bajo este contrato, la empresa francesa registraría la marca Gint (marca perteneciente a Grunding) a su nombre, pero también se estipulaba que una vez que dicho contrato llegara a su fin, el distribuidor debía proceder a pedir la cancelación del registro o a su elección, podría transferirlo a favor de Grunding. Este tipo de contrato también fue celebrado por la empresa alemana con otras compañías en distintos países de Europa. Adicionalmente, Grunding exigía a sus distribuidores que limitaran la venta de los productos marcados al territorio de sus países.

A pesar de ello, la empresa UNEF, un tercero ajeno a estos contratos de distribución y competidor de E. Costen, comenzó a adquirir productos marcados con la marca Gint de diversos comerciantes minoristas alemanes para después exportarlos a Francia. Ante esta situación, las empresas Grunding y E. Consten procedieron a interponerla respectiva acción por infracción ante la cortes francesas, a lo cual UNEF respondió alegando que se estaba transgrediendo el artículo 85 del Tratado de Roma[11]. Finalmente, tanto las cortes francesas como el TJCE fallaron a favor de UNEF, pues consideraron que efectivamente, el contrato de distribución mencionado tenía como uno de sus objetivos el de aislar el mercado para los productos Grunding, generando de esta manera dos mercados nacionales distintos dentro de la Comunidad para los mismos productos, lo que finalmente generaba una distorsión de la competencia en el Mercado Común. Por ello, el fundamento del fallo no estaba dado por el hecho que pudiera producirse confusión, sino más bien por el hecho que el contrato de distribución violaba expresamente una disposición del Tratado de Roma, la misma que no tenía relación alguna con los derechos marcarios de las partes.

[9] PACON, Ana María: "El Agotamiento del Derecho de Marca". En: "Los Retos de la Propiedad Industrial en el siglo XXI". Noviembre de 1996, editado por Indecopi. p. 195

[10] Ibid.

[11] El artículo 85 prohibe la celebración de acuerdos restrictivos cuyo objeto o efecto sea el de distorsionar la competencia dentro de la Comunidad Europea. De acuerdo con el mismo artículo, dichas restricciones serán automáticamente nulas.

Posteriormente, en 1971 tendría lugar el llamado caso Sirena vs. Eda. Dicho caso estaba relacionado con la transferencia de los derechos sobre la marca de cosméticos Prep, la cual había tenido lugar a favor de la empresa italiana Sirena en 1937, a través de su propietario en los Estados Unidos. A pesar de que la empresa norteamericana, que en su momento le había transferido los derechos sobre la marca aludida a la empresa italiana, abandonó el mercado italiano en 1944, había procedido con anterioridad a permitir el uso de dicha marca a la empresa Eda para su utilización en Alemania. Tan pronto como la empresa alemana comenzó a comercializar sus productos en Italia, presentando los mismos una etiqueta idéntica a aquella utilizada por Sirena, ésta última procedió a presentar una acción, la misma que fue derivada al TJCE. El TJCE estimó en esa oportunidad, que los artículos 85 y 86 del Tratado de Roma debían ser interpretados como impidiendo al titular de una marca registrada en uno de los Estados Miembros, el derecho absoluto a prohibir a terceros la importación desde otros países de la comunidad, de productos marcados legítimamente con la misma marca en el punto de origen[12].

En 1974 tendría lugar uno de los leading cases en cuanto a este tema. El caso Van Zuylen Frees vs. Hag Ag., también conocido como Hag I[13]. Este caso marca el surgimiento de la llamada Doctrina del Origen Común. El caso versó sobre la facultad que tenía el titular de una marca en Bélgica para prohibir la importación de bienes legítimamente marcados, desde Alemania, y su relación con el principio de libre circulación de mercancías en la CE. En el caso en cuestión la Corte estimó que el principio de libre circulación de bienes debía tener primacía sobre los derechos marcarios. El principal efecto de la sentencia del TJCE fue extender el principio del agotamiento de los derechos al campo del derecho marcario, creando asi una nueva doctrina desde entonces llamada la doctrina del origen común. En buena cuenta, el fallo podía resumirse en lo siguiente: cuando marcas independientes existentes en distintos Estados de la Comunidad Europea, a nombre de titulares distintos y no relacionados entre sí, hubiesen pertenecido a un mismo titular originario, ninguno de los titulares actuales podrá prohibir que se introduzca en el Estado en el que se goza de protección, productos marcados por otro titular actual en otro Estado Comunitario. Ello significa que a pesar de que los titulares de las marcas actúan de forma absolutamente independiente, ellos deberán consentir en la importación de bienes marcados por el otro titular en su Estado de protección (en otras circunstancias, estas importaciones solo podrían prohibirse si es que las marcas no tuvieran un origen común). El razonamiento de la Corte para restringir los derechos marcarios estuvo fundamentado en el hecho de que según su parecer, el origen diferente de los bienes podía ser puesto en conocimiento de los consumidores a través de una simple indicación en el paquete o envoltura respectivo, no siendo necesario que se restrinja indebidamente la circulación de los productos involucrados.

Años después, en 1989, la empresa alemana Hag volvería a verse involucrada en un caso sometido ante el TJCE[14]. En CNL-Sucal NV vs. Hag GFAG, el cual se hizo conocido bajo el nombre de Hag II, asistimos a la superación de la doctrina del origen común. En Hag II Van Zuylen se había transformado en comercializadora bajo el nombre de SAC&L Sucal NV. En 1985 habían comenzado a comercializar café HAG en Alemania, a lo que Hag Ag respondió con una acción por infracción ante las cortes alemanas. El caso fue posteriormente derivado al TJCE. Para una gran sorpresa de todos los involucrados y a pesar de la existencia del fallo en caso Hag I, el TJCE emitió pronunciamiento indicando que las estipulaciones del Tratado de Roma relacionadas con la libre circulación de mercancías no podrían ser utilizadas como argumento para impedir que la legislación nacional facultase al titular de la marca en un Estado miembro a impedir la importación desde otro Estado miembro de bienes legítimamente marcados (con marca idéntica), aún a pesar del hecho de que la marca en cuestión tenía un origen común. Por tanto, el razonamiento de la Corte terminó siendo diametralmente opuesto a aquel adoptado en Hag I, ya que dicha Corte terminó por admitir que las empresas debían tener libertad para desarrollar la lealtad de sus clientes (*customer loyalty*) a través de sus productos, y que dicho objetivo sólo podía ser posible a través del uso de signos distintivos que permitieran la identificación de dichos productos. Es más, afirmó que una de las funciones más importantes de las marcas era el indicar el origen de los bienes, por lo que el control sobre la aplicación o fijación de una marca a determinados productos era crucial para su validez. Por lo tanto, si esta relación de control hubiese dejado de existir, aun si existió en el pasado, entonces existiría el riesgo de que el consumidor final pudiera ser engañado.

Cinco años después del fallo Hag II sería sometido ante el TJCE el caso IHT Internazionale Heiztechnik

[12] Caso 40/70, 1971 ECR 72
[13] Caso 192/73, 1974 ECR 731
[14] Caso C-10/89, 1990 ECR I-3711

GmbH vs. Ideal Standard GmbH[15]. De acuerdo con los hechos del caso, la marca Ideal Standard, de propiedad de la empresa norteamericana American Standard, había sido registrada para distinguir equipos de calefacción tanto en Francia como en Alemania por las respectivas filiales de dicha compañía. A su vez, la subsidiaria francesa procedió a vender todo el negocio vinculado con la venta de equipos de calefacción a otra empresa francesa con la cual no tenía hasta ese entonces relación alguna, incluyendo en esa venta los derechos sobre la marca. Asimismo, la empresa cesionaria procedió a su vez a transferir los derechos sobre su marca a otra empresa de nacionalidad francesa, la que continuó usando la marca para distinguir equipos de calefacción. Sin embargo, cuando una empresa denominada IHT International Heiztechnik GmbH, la cual no tenía relación alguna con el titular original de la marca, empezó a importar equipos de calefacción de marca Ideal Standard desde Francia a Alemania la subsidiaria alemana de American Standard, esto es, Ideal-Standard GmbH solicitó medidas cautelares para impedir el ingreso de dichos productos.

En su sentencia, la Corte reconoció que aún cuando el derecho sobre una marca podía ser transferido en un país determinado, ello no implicaba al mismo tiempo su transferencia en otros países. Según esta sentencia, aún en aquel supuesto en que la división territorial se hubiera producido por un acto voluntario, prevalecerá la protección territorial de la marca. En conclusión, cada cesionario de la marca paralela estará facultado para actuar independientemente, impidiendo que ingresen en el territorio que le hubiera sido cedido, los productos elaborados por los titulares de la marca en otros Estados miembros de la Comunidad. Esta sentencia reconoció expresamente que las leyes de marcas nacionales si podían prohibir la importación de bienes bajo el argumento que podía generarse confusión, aun si la dos marcas en cuestión tenían el mismo origen, pues la titularidad había sido de alguna manera separada por medio de un contrato o transferencia. Esta sentencia significó un refuerzo de la protección otorgada a los titulares de derechos de propiedad intelectual cuando tales derechos colisionen con el principio de la libre circulación de mercancías.

Es así que finalmente llegamos a 1998, año en cual el TJCE por primera vez se pronunciaría sobre el asunto del agotamiento internacional de los derechos de marca en el leading case Shilhouette International vs. Hartlauer[16]. El caso Silhuoette versó sobre la posibilidad de aplicar la doctrina del agotamiento internacional en Austria, o si por el contrario esta aplicación contravenía de alguna manera a la Primera Directiva de Marca Comunitaria[17]. En este litigio, el titular de la marca Silhouette procedió a vender monturas de lentes a la empresa búlgara Union Trading, comprometiendo a ésta a no comercializar estas monturas en otro país que no fuera Bulgaria o los Estados ex – integrantes de la Unión Soviética, no siendo posible su exportación a otros países. Sin embargo, la estipulación mencionada no fue honrada, y las monturas fueron nuevamente introducidas en Austria[18], pues ellas habían sido adquiridas por la empresa Hartlauer y reexportadas nuevamente a dicho país.

Habida cuenta de ello, Silhouette presentó una acción solicitando la adopción de medidas cautelares que impidieran la comercialización de dichas monturas en Austria, alegando que ellos no habían tenido lugar si es que los productos en cuestión hubieran sido comercializados por Silhouette International, con su consentimiento, en la llamada Área Económica Europea (AEE).

El Tribunal dictaminó indicando que el derecho sobre una marca, otorgado en un país de la Comunidad Europea, solo quedará agotado si la venta de la mercadería es debidamente autorizada por los titulares de la marca, y siempre y cuando dicha venta tenga lugar dentro del Área Económica Europea. Esto trae como consecuencia que no se considere agotado el derecho sobre una marca, si el producto marcado fuere comercializado fuera del AEE. Aún si los productos fueran originales y tuvieran la misma calidad, el fallo comentado estaría facultando a cualquier propietario de una marca a iniciar las acciones legales correspondientes en Europa, si es que algún comerciante paralelo pretendiera poner en el mercado europeo bienes marcados, sin contar con el consentimiento de dicho titular.

[15] Caso 9/93, 1994 ECR I-2789

[16] Caso 355/96, 1998 ECJ (Julio 16, 1998)

[17] La Primera Directiva 89/104/CEE del 21 de diciembre de 1988, relativa a la proximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de marcas estableció muy claramente el principio del agotamiento regional comunitario. Asimismo, el artículo 13 del Reglamento sobre la Marca Comunitaria, Reglamente 40/94 del 20 de diciembre de 1993, también regula en su artículo 13 el agotamiento del derecho sobre la marca comunitaria, reproduciendo el artículo 7 de la citada Primera Directiva.

[18] La Ley de Marcas de Austria, promulgada en 1992, fue adaptada en su momento a la Directiva sobre la Marca Comunitaria, recogiendo el principio del agotamiento dentro de la llamada Área Económico Europeo (European Economic Area).

El fallo aludido puede eventualmente terminar teniendo repercusiones que afecten la legalidad de los contratos de distribución que celebran los titulares de las marcas; en razón de que si estos contratos, que rigen en países que se encuentran fuera del EE, contuvieran estipulaciones prohibiendo la reventa de los productos en el interior del AEE, ello podría tener un efecto no deseado sobre el principio de libre circulación de mercancías dentro del AEE. Por ende, estas estipulaciones podrían caer dentro de los alcances del artículo 85 del Tratado de Roma, contradiciendo expresamente la ley europea sobre la competencia. Esto facilitaría la eventual interposición de acciones legales por parte de los titulares de marcas, los cuales se apoyarían en estas estipulaciones contractuales para alegar la existencia de una posible violación de sus derechos marcarios, estipulaciones que además, podrían ser nulas según la mencionada ley europea sobre competencia.

4. AMERICA LATINA

También los países de América Latina se han visto precisados de fijar una posición en cuanto al tema de las importaciones paralelas y el consiguiente agotamiento de los derechos de marca.

4.1 Argentina:

A pesar de que la Ley argentina no se pronuncia acerca de la licitud de las importaciones paralelas, cierta jurisprudencia emanada de la Corte Suprema indicaría que ellas no estarían prohibidas en la Argentina, no pudiendo el titular extranjero de una marca argentina oponerse a la importación de productos marcados y vendidos por el mismo tanto en el país como en el extranjero. Otro sería el caso de aquel titular de una marca argentina cuando no es él quien ha fijado la marca en los productos, en cuyo caso podría tener expeditos ciertos caminos legales. En otros términos, en un contrato de licencia exclusiva, si el licenciante titular de la marca, la ha aplicado a los productos objeto de las importaciones paralelas y ha vendido lícitamente tales productos, no hay acción marcaria; para que la haya, debe ser el licenciatario exclusivo el titular de la marca, no bastando que sea licenciatario de la misma[19].

Así, para que una marca pueda constituir un verdadero obstáculo a las importaciones paralelas en la Argentina, fortaleciendo la posición del distribuidor o licenciatario exclusivo, el titular debe transferirla a dicho licenciatario o distribuidor, lo cual no esta exento de cierto riesgo[20].

4.2 Uruguay:

La nueva Ley de Marcas del Uruguay, Ley 17.011 establece en su artículo 12 que "No podrá impedirse la libre circulación de los productos marcados, introducidos legítimamente en el comercio por el titular o con la autorización del mismo, fundándose en el registro de la marca, siempre que dichos productos y su presentación, así como sus envases o sus embalajes que estuvieren en contacto inmediato con ellos, no hayan sufrido alteraciones, modificaciones o deterioros significativos"[21]. Con ello queda zanjada cualquier discusión en cuanto a la admisibilidad de la figura.

4.3 Comunidad Andina:

A pesar de que diversos tratados internacionales que regulan la propiedad industrial, entre ellos el Convenio de París y el ADPIC, no han consagrado el principio del agotamiento regional o internacional (dejando en manos de cada país la decisión sobre su adopción o no), la Decisión 344 del Pacto Andino si establece un régimen de agotamiento internacional de derechos, tanto en el área de las patentes[22], como en el de las marcas.

En el área de las marcas, la legislación subregional contenida en la citada Decisión 344 también reconoce la licitud de las importaciones paralelas en su artículo 106[23]. Este articulo 106 permite expresamente la figura de las importaciones paralelas al contemplar el agotamiento internacional del derecho de marcas, con lo que cualquier tercero queda plenamente facultado para efectuar importaciones paralelas, así como comercializar productos legítimamente marcados en el Estado en el cual dicha marca estuviera registrada, esto es, en el Estado importador.

---

[19] BERTONE, Luis Eduardo y Guillermo CARBONELLOS: "Derecho de Marcas". Tomo II. Heliosta, 1989. p. 134.

[20] Ibid.

[21] LAMAS, Mario Daniel: "Derechos de Marcas en el Uruguay". Barbat & Cikato, 1999. p. 296

[22] El artículo 35 a) de la Decisión 344 establece que el titular de una patente no podrá ejercer su derecho cuando no se trate de la importación del producto patentado que hubiera sido puesto en el comercio en cualquier país, con el consentimiento del titular, de un licenciatario o de cualquier otra persona autorizada para ello.

[23] El artículo 406 de la Decisión 344 establece que "El derecho conferido por el registro de la marca no concede a su titular la posibilidad de prohibir a un tercero la utilización de la misma, con relación a los productos marcados de dicho titular, su licenciatario o alguna otra persona autorizada para ello, que hubiesen sido vendidos o de otro modo introducidos lícitamente en el comercio nacional de cualquier país por éstos, siempre y cuando las características de los productos no hubiesen sido modificados o alterados durante su comercialización".

CONCLUSIONES

Es muy probable que el debate acerca de la conveniencia o no de contemplar el agotamiento de los derechos de propiedad intelectual, y por ende, el permitir o no las importaciones paralelas no haya terminado aún. Al menos en Europa, si es que la Comunidad Europea llegase a adoptar el agotamiento internacional sin antes solicitar de los Estados Unidos un compromiso similar, podría significar una especie de suicidio comercial para las empresas europeas, si es que tomamos en cuenta que sería imposible competir con aquellos países en los cuales los costos de producción llegan a ser hasta un décimo de los costos de los países integrantes de la Comunidad Europea. No cabe duda que la posición que finalmente asuma cada país dependerá en buena medida de sus propios intereses comerciales.

En todo caso, según una reciente encuesta llevada a cabo en círculos empresariales a nivel mundial por la Cámara de Comercio Internacional, existe una marcada división en las posiciones de los países en cuanto a este tema. Así, mientras que en Europa y los Estados Unidos se pronuncian mayoritariamente en el sentido de oponerse a la adopción del agotamiento internacional, los círculos empresariales de Sud América y Asia se pronunciaron a favor. Finalmente, la decisión acerca de cambiar o no de posición estará influenciada por motivos tanto económicos como políticos, los que indudablemente tendrán relevancia directa en los derechos de propiedad intelectual.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Nicolás Polar*

El contrato de arrendamiento financiero o leasing, como también se le conoce, tiene por finalidad principal permitir a las empresas adquirir bienes de capital sin necesidad de desembolsar en un solo acto el precio de dichos bienes, es decir permite que las empresas renueven sus instrumentos de trabajo aún cuando no cuenten con el efectivo para hacerlo.

En el presente artículo, el autor nos ofrece un análisis detallado de las ventajas y desventajas que supone para las partes involucradas llevar a cabo una operación de arrendamiento financiero, permitiéndonos comprender mejor dicha figura.

INTRODUCCIÓN

"Considérase Arrendamiento Financiero, el contrato Mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado"[1]

Para el común de las personas, leer la definición consagrada en la Ley del Contrato de Arrendamiento Financiero, mejor conocido como Leasing, les daría a entender simplemente que se trata de una modalidad más de la gran gama de contratos típicos que se manejan en nuestro medio. Sin embargo, si a esas mismas personas se les indicara que sólo en los dos últimos años las operaciones de Leasing han experimentado un crecimiento cercano al 100%, alcanzando un valor cercano a los US$ 1300 millones[2], sin duda alguna llegarían a la conclusión de que se trata de algo más que una simple modalidad de contrato. Y, en resumidas cuentas, dilucidar aquéllo que hace diferente a esta modalidad de contrato será el objetivo de nuestro estudio.

Todos somos conscientes que hoy en día el Derecho Mercantil gira en torno a un eje principal: La Empresa; y que a la vez es ésta uno de los principales generadores de cambios y desarrollo en la sociedad, advertidos fundamentalmente en la tecnología y en la informática, por mencionar sólo algunos ejemplos resaltantes

---

* Abogado.

1 Decreto Legislativo N° 299, art. 1° .

2 Diario "GESTIÓN"; Martes, 26 de agosto de 1997, pág. 3.

Es precisamente en este ambiente social y económico que surgen los contratos de Leasing, y entre ellos el del Leasing Financiero[3], el cual se inserta en el mercado financiero como una nueva técnica de financiamiento de la empresa, elaborada inicialmente como instrumento alternativo de crédito, y que constituye el día de hoy uno de los principales mecanismos de crédito al que recurren estas empresas.

En el Contrato de Leasing Financiero, que en adelante llamaremos simplemente como "el contrato de Leasing", intervienen en conjunto tres partes: la Empresa Usuaria, la Sociedad de Leasing e indirectamente la Empresa Proveedora, sin la cual no habría bien sobre el cual pactar. Cada una de estas empresas ve en la operación de Leasing un negocio atractivo. La pregunta a hacerse es ¿Por qué?

Es cierto que la naturaleza jurídica de esta institución ha sido arduamente estudiada, pero eso no resuelve las principales interrogantes que se tienen sobre el tema: ¿en dónde radica su utilidad, cuál es el atractivo especial que tiene este contrato para las partes contratantes, y cuál es la razón por la cual se ha proliferado tanto su uso? Obviamente, para entender esto, hay que ir más allá del mero estudio jurídico de la institución, debemos entender el funcionamiento propio de esta operación en el mercado, examinar sus ventajas e inconvenientes, sus efectos sociales y económicos, o, para ser más claros y concisos, debemos averiguar su razón de ser, y, ¿por qué no?, las razones por las cuales debería o no seguir existiendo.

CAPÍTULO 1: VENTAJAS Y DESVENTAJAS PARA LA EMPRESA USUARIA

El presupuesto básico con el que se manejan todas las nociones de empresa, es el de la maximización de beneficios. La propia existencia de las empresas es, desde todo punto de vista, una respuesta a las exigencias del mercado como medio para obtener los mayores beneficios de los recursos existentes. Los individuos constantemente hacen un análisis costo-beneficio sobre sus actos, para ver dónde es que pueden sacar el máximo provecho posible con los recursos con los que cuentan. Así, en determinado momento deciden constituir una sociedad porque consideran que de esta manera sacaran mayor provecho de sus capitales. Luego tomaran otro tipo de decisiones para llevar a cabo el funcionamiento de esa misma empresa; y luego, de ser necesario, liquidarán esa misma sociedad por considerar que se está dejando de ganar, porque no están utilizando sus recursos en su mejor ocupación alternativa, es decir, evaluarán el mercado y verán que existen otros negocios en los cuales podrán obtener mayores beneficios[4].

Una vez que la empresa ha tomado una decisión, lo que en nuestro caso es una decisión de inversión, se debe tomar otro tipo de decisiones para llevar a cabo la primera de la manera más provechosa posible, una de estas decisiones es la de como financiar la inversión que se desea realizar. Para ello debe entrarse a un estudio comparativo sobre las diversas fórmulas de financiación existentes en el mercado y sobre la base de ese análisis, tomar las decisiones necesarias. Es obvio que no existe una fórmula que sea la panacea de la inversión, porque sino las demás ya no existirán, sino que la utilidad de cada una de ellas depende de situaciones de mercado determinadas, así como del propio manejo y funcionamiento de la empresa que desea hacer uso de ellas.

Ahora bien, imaginemos que somos dueños de una empresa y que hemos decidido que para poder maximizar nuestros beneficios debemos hacer uso de un bien determinado[5], para ello debemos ver como podemos adquirir el derecho a utilizar ese bien determinado de la manera más provechosa, en otras palabras, al menor costo posible. Tenemos la posibilidad de adquirir la propiedad de esa bien, con el consiguiente derecho a utilizarlo de la manera que creamos conveniente, o podemos simplemente adquirir el derecho a utilizar dicho bien, bajo las condiciones a las que nos someta el propietario de dicho bien, y con el costo que dicho derecho limitado signifique para

---

3 Si bien hoy en dia, dada su expansion en la práctica internacional, al Leasing Financiero se le conoce simplemente como El Leasing, debemos tener en cuenta que doctrinariamente se hace la diferenciación entre el Leasing Financiero y otras modalidades, tales como el Leasing Operativo, donde la relación es exclusivamente entre una empresa proveedora y una usuaria, haciendo la primera a la vez de Sociedad de Leasing; o el *Lease-Back*, donde la empresa que provee el bien es la misma empresa usuaria que va a arrendarlo. Para conocer estas y otras modalidades *sui generis*, ver LEYVA SAAVEDRA, José, El Contrato ..., p. 165 –204.

4 Esto es lo que los economistas llaman el análisis del costo de oportunidad. Para mayor análisis de la noción de maximización de beneficios como presupuesto básico de la empresa ver FRANK, Robert H., Microeconomía ..., p. 3-30

5 Creemos necesario hacer una distinción entre la propiedad y el uso del bien desde el punto de vista económico. Se habla mucho sobre los grandes beneficios del derecho de propiedad al ser el máximo derecho patrimonial posible que se puede tener sobre un bien, ya que es el "poder jurídico pleno sobre dicho bien" (ALBALADEJO,M. Derecho ..., p. 243), pero desde el punto de vista económico, la propiedad en sí no otorga beneficio alguno sino que lo otorga el uso que se haga de esos bienes. Una máquina no vale porque sea nuestra, sino porque con su uso se puede producir otros bienes. Incluso con el dinero, no vale por el hecho de tenerlo, sino porque se puede utilizar para obtener otros bienes. Así, no son los derechos los que crean la rentabilidad, sino el uso que se haga de esos derechos.

nosotros. Existe también una tercera posibilidad, algo así como un término medio, creada por el mercado mismo, que es la de adquirir sólo el derecho a utilizar el bien por un determinado plazo con la opción, transcurrido éste, de adquirir la propiedad del mismo por un valor residual. Este es el contrato de Leasing.

A continuación realizaremos un análisis de las ventajas y desventajas que, tanto cuantitativa como cualitativamente, pueden presentarse para la empresa al hacer uso de este mecanismo contractual[6].

1.1. Ventajas del Contrato de Leasing

Es obvio que la primera pregunta que se hace la empresa al examinar un tipo de financiación, no es cuánto le puede costar optar por dicho mecanismo y no por otro, o cuánto dejará de perder si recurre a éste en vez de los demás. No, ésta sería una posición pesimista[7]. Lo primero que nos hace examinar un mecanismo contractual al detalle es el ver inicialmente, de manera superficial, que éste nos otorga determinadas ventajas en relación con otras fórmulas de financiación, y que valdría la pena tomarse un tiempo en entender cuál es el mecanismo de esta fórmula y cuáles son los beneficios específicos que nos aportará dicha fórmula, para poder decidir si optamos o no por ella.

1.1.1. La Financiación del cien por ciento de la inversión

Partiendo de la base de la maximización de beneficios, si una empresa solicita una operación de crédito, lo primero en lo que se fija es el interés que deberá pagar al saldar ese préstamo, porque la empresa que presta sólo otorgará ese crédito si puede obtener una ganancia en esa operación. Así, al pedir un préstamo para invertir, en vez de autofinanciarse, hay un costo adicional para la empresa que es la utilidad que se le esta pagando al prestamista para que acepte realizar dicha operación. Por ello, en términos económicos, seria preferible autofinanciarse para evitar ese costo adicional.

Sin embargo, este autofinanciamiento puede no ser tan simple. Cabe la posibilidad de que la empresa no disponga de los fondos necesarios para hacer frente, al mismo tiempo, a la adquisición de determinados bienes - entiéndase maquinaria, por ejemplo - y al mantenimiento de la actividad productiva. En estos casos, en principio, no cabe otra salida, si se quiere continuar con dicha inversión, se tiene que recurrir al financiamiento externo. Pero ello no impide que se revele el Leasing como un sistema eficaz también para aquellas otras empresas que efectivamente disponen de tales recursos, pero a las que puede resultar más interesante destinarlos a cualquier otra finalidad susceptible de mejorar su rentabilidad.[8] Así, decidida la empresa por la financiación externa, debe evaluar como ésta se va a realizar.

En el común de las operaciones de crédito, cuando una empresa obtiene un crédito sea de una entidad bancaria o financiera para la compra de un bien, en el mejor de los casos, éste crédito alcanza a cubrir a lo mucho el 80 % del valor total del bien, dando lugar a que el 20 % o 30 % restante sea cubierto con recursos propios de la empresa. El Leasing no presenta estos inconvenientes, ya que la empresa usuaria puede obtener el uso del bien que necesita sin necesidad de disponer del capital requerido para la adquisición[9]. Además, una vez que se ha instalado el bien y se pone en funcionamiento, su propia explotación será la que autofinancie la operación, con los beneficios que se obtengan con su utilización, y que a la vez favorece la liquidez de la empresa al evitar fluctuaciones severas en su flujo de caja. Este es el principio conocido como *pay as you earn*, paga mientras ganas.[10]

Al respecto, Buonocore nos explica claramente la situación: "Si un sujeto tiene necesidad de un bien determinado, con características determinadas y no tiene los medios o bien la intención de inmovilizar capitales líquidos, ni de recurrir, aún teniendo la posibilidad, a los canales normales de financiación, puede dirigirse a la empresa de Leasing, requiriendo que le sea locado un bien de las características deseadas. La Empresa de Leasing -la cual desarrolla preci-

---

[6] Se utilizará en todo momento el presupuesto básico de que la empresa ha llegado a la conclusión de que, al menos en un análisis temporal, en el largo plazo es conveniente ser propietario del bien en cuestión y no sólo adquirir el derecho a hacer uso de dicho bien. Así, habiendo tomado la decisión de invertir, verá ahora la mejor manera de financiar dicha inversión.

[7] Con esto no queremos decir que no se examinaran los contras que acarrean cada formula de financiación, sino que la empresa misma parte de la idea optimista y positiva de que puede hacer incrementar sus recursos, y que luego de ver esto examina también el costo que esta formula acarrea como parte del sistema para tener una idea global de la situación bajo lo que hemos denominado el análisis costo beneficio de tomar determinadas decisiones bajo la premisa de la maximización de beneficios.

[8] VIDAL BLANCO, El Leasing..., p. 312-313

[9] En realidad esto no es totalmente cierto, porque generalmente se pide un desembolso inicial del 5 %del valor del bien, al cual se le considera como la primera cuota de la locación; pero, en comparación con los demás sistemas de financiación, podemos decir que este desembolso inicial es insignificante.

[10] LEYVA SAAVEDRA, José, El Contrato ..., p. 324-325.

samente, desde un punto de vista económico, una función de intermediación- satisfará la pretensión del requirente, adquiriendo directamente en el mercado el bien o haciéndolo construir; y lo hará en función a su locación"[11] *(sic)*

Existe, es cierto, otra forma de financiar la adquisición del bien sin tener que recurrir al Leasing y, a la vez, apalear el desembolso de grandes sumas de dinero en el corto plazo. La fórmula que cabe aún es la de la compra a plazos. Pero hay una diferencia notable. En principio, cuando uno realiza una compraventa a plazos, debe realizar un desembolso inicial importante, generalmente el 30 % del bien, en cambio en el Leasing como ya vimos dicho, el desembolso inicial no existe, o es insignificante, permitiendo así costear el bien posteriormente con los beneficios que dicho bien produzca.

A esto hay que sumarle una observación global sobre el funcionamiento de la empresa. El Leasing en corto y mediano plazo permite al usuario arrendatario, a diferencia de otras formas de financiamiento, tener una opción para diversificar los destinos de los recursos no inmovilizados hacia otras utilizaciones como la estrategia de ventas, o bien aspectos de política productiva. Adquiere con esto una mayor flexibilidad y adaptabilidad a las condiciones cambiantes del mercado, pudiendo así mejorar la rentabilidad global del negocio.[12]

1.1.2. La Flexibilidad en la Contratación

Una de las características del Leasing es que por su propia estructura y funcionamiento permite a la empresa que la financiación a realizar se adapte plenamente a las exigencias de la producción[13]. El Leasing permite financiar bienes de equipo de forma rápida y sencilla que sean asimilables a las necesidades productivas de un periodo determinado, que, por lo general, se pretenderá que sea el que ofrezca una productividad más elevada.

Recordemos que uno de los elementos base de esta figura contractual es la opción que tiene la empresa usuaria al final de un periodo determinado de optar por la compra del bien a un valor residual[14]. Esta opción final en principio es solamente un elemento más de la operación, pero en la práctica y el mundo comercial la característica lógica y natural del contrato de arrendamiento financiero es el ejercicio de la opción de compra. Por ello, la cuestión de la determinación del precio de la opción se ha resuelto pragmáticamente otorgándole un carácter simbólico basado en el común acuerdo de las partes. Por un lado esto es así debido a que las cuotas de alquiler incluyen como uno de sus componentes la parte correspondiente a la amortización del bien; esto se da porque la duración del contrato es, con frecuencia, menor que la vida útil del bien, encontrándonos, desde el punto de vista del usuario, ante un proceso de amortización acelerada. Por otro lado, el interés de la empresa de Leasing reside en la recuperación de la inversión mas que en la del bien arrendado, por lo tanto adquiere sentido la tendencia a la fijación de un precio simbólico de la opción.[15]

Sin embargo, puede darse el caso que la Empresa usuaria, luego del plazo determinado de arrendamiento, estime que sería una carga para ella la adquisición de dicho bien, ya sea por su obsolescencia o por el cambio mismo de funcionamiento de la empresa, y por ello decida, a último momento, el no ejercicio de su opción de compra y opte por una de las dos alternativas restantes: La devolución del bien a su propietario o la opción de una prórroga en la locación de dicho bien, sin adquirir la propiedad del bien. Así, la existencia de la triple opción final a favor de la empresa usuaria le da mayor flexibilidad para ajustarse a una productividad eficiente según la situación misma de la empresa a lo largo del tiempo.

Pero, aparte de la triple opción, existe en el propio contrato una flexibilidad de contratación sin precedentes en comparación con otras fórmulas de financiamiento. En primer lugar, está lo referente a las características propias del bien. Corresponde al usuario seleccionar el bien y al proveedor, el usuario realiza por su cuenta el estudio técnico del equipo y su compatibilidad con el funcionamiento de la empresa, y a su vez escoge entre las alternativas de mercado a aquel proveedor que le satisface su demanda, todo ello basado en sus necesidades.

[11] BUONOCORE, Vincenzo, El Leasing..., p. 44
[12] GORDILLO A. Eduardo, El Leasing..., p. 102
SEGURADO LL., Juan Luis, El Leasing..., p.128-130
[14] En el Perú, tal como lo señala el art. 7 del Decreto Legislativo 299, la empresa usuaria tiene el derecho exclusivo de ejercitar o no la opción con la única limitación de que la opción tendrá obligatoriamente validez solamente durante la duración del contrato, pudiendo ser ejercitada en cualquier momento hasta el vencimiento del plazo contractual. El ejercicio de la opción no puede surtir efectos antes de la fecha pactada contractualmente. (CARDENAS., Carlos, Estudios de Derecho Privado, p. 490-491)
[15] SEGURADO, Op. cit., p. 60-61.

Una vez seleccionado el bien, pasará a fijar, junto con su contraparte, las condiciones de pago en función a su propio flujo de caja, ya que a ambas partes favorece la adecuada explotación del bien con la rentabilidad propia del funcionamiento de la empresa.

Establecido la incidencia financiera que tendría esta operación en los fondos de la empresa, pueden fijar las condiciones de pago del Leasing, tanto la duración del contrato como la cuantía de cada una de las cuotas.

Es por todo ello que hoy en día se describe al Leasing como un medio de financiación individualizado o personalizado, porque se basa en todo momento en las necesidades y el funcionamiento de la propia empresa que utiliza el bien, siendo así conocido, entre otros, como una "financiación a medida"[16], por su flexibilidad para amoblarse a cada situación empresarial concreta.

1.1.3. La Celeridad en la Contratación

Un tema muy relacionado con la posibilidad de efectuar inversiones de equipamiento sin inmovilizar fondos de activos fijos y la utilización de una fórmula flexible de acuerdo a las necesidades económicas, financieras y productivas de la empresa usuaria es la celeridad con la que se lleva a cabo la contratación.

Normalmente, se dice que las operaciones de crédito se caracterizan por una evidente lentitud y por estar sometidas, la mayoría de las veces, a determinadas normas preestablecidas que tienden a garantizar el futuro préstamo, exigiendo avales bancarios, fianzas, hipotecas y, en ciertas oportunidades, se exige una determinada cantidad de recursos propios en la futura prestataria[17], todo lo cual ocasiona un retraso en la operación y, además, la convierte en excesivamente onerosa, no sólo por los gastos que la obtención de estas garantías implica, sino también por la limitación de sus posibilidades de obtención de nuevos créditos.[18]

En cambio, cuando se trata de una operación de Leasing, no hace falta, en la generalidad de los casos, que se posea determinados bienes para dejar en garantía, ni que se deba efectuar adelantos de pago o depósitos como resguardo de la operación, por una razón muy sencilla: el dueño del bien sigue siendo la empresa de Leasing. Mientras no transcurra el plazo previsto en el contrato y la empresa usuaria no ejercite su opción de compra del bien por el valor residual determinado, la propiedad del bien continua siendo de la empresa de Leasing, y, en el caso de incumplimiento en los pagos u otra obligación, el contrato por el cual ha otorgado en uso ese bien tiene mérito ejecutivo y podrá fácilmente recuperar su inversión[19] [20].

Es por ello que, en principio, la empresa usuaria no tiene necesidad de otorgar mayores garantías para estos contratos[21], pudiendo así agilizarse la negociación del contrato y otorgando una capacidad de maniobra más ágil ante las fluctuaciones expectativas del mercado[22].

1.1.4. Amortización acelerada y ahorro de impuestos

Desde el punto de vista contable, las cuotas de alquiler, llámese merced conductiva o renta, son consideradas como conceptos deducibles en la cuenta de resultados de la contabilidad de la empresa usuaria. Esto trae consigo dos consecuencias importantes: Por un lado, facilita un proceso de amortización acelerada del bien, y por el otro, disminuye las obligaciones impositivas al disminuir la base imponible del Impuesto a la Renta

Para entender la amortización acelerada del bien, debemos partir del concepto de vida útil, que según Cogorno, "es el período en el cual un bien de capital extingue el valor por el cual fue contabilizado mediante las amortizaciones realizadas"[23]. Así mismo, hay que considerar que, según las Normas Internacionales de Contabilidad 17, "Un contrato de arrendamiento financiero debe reflejarse en el balance general del arrendatario como el registro de un bien

---

[16] LEYVA S. Op. cit., p. 326

[17] Todo esto, se entiende, es respondiendo al principio de la protección del dinero del ahorrista a toda costa (Ver capítulo I: Principios Declarativos, del Título Primero de la Sección Segunda de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley 26702), y como es lógico, del propio negocio de la empresa del sistema financiero que otorga el crédito.

[18] Ibid., p. 327-328

[19] Ver artículo 10 del Decreto Legislativo 299, Ley de Arrendamiento Financiero

[20] El tema de la garantía para la empresa de Leasing se tratará con mayor análisis bajo el subtítulo 2.1.2. "Peculiar sistema de garantía"

[21] Decimos en principio, porque la empresa usuaria tiene una obligación conexa con el pago de las cuotas, que es la obligación de cubrir con pólizas de seguros al bien, tal como lo dispone el artículo 23 del Decreto Supremo 559-84-EFC, reglamento del Decreto Legislativo 299

[22] GORDILLO. Op. cit., p. 103

[23] COGORNO, E.G., Teoría y Técnica, p.25. En: LAVALLE-PINTO,Jorge. El Leasing..., p. 107.

(activo) y una obligación (pasivo) de importes iguales al comienzo del contrato"[24] [25], por ello, al momento de celebrarse el contrato, el monto de las cuotas del mismo y el valor de la opción son considerados como activos fijos por la empresa usuaria procediendo a su depreciación, la cual opera durante el periodo del Leasing con un plazo mínimo de tres años; de modo que al finalizar el plazo del contrato del Leasing, el bien se encuentra totalmente depreciado.[26]

Así, en principio, la naturaleza del Leasing hace que la duración del contrato se aproxime a la vida útil del bien en el momento de la celebración del contrato, ya que, como vimos, es antes que nada una "financiación a la medida".

Es por ello que la legislación peruana prevé, con mucho sentido, que "los bienes objeto de arrendamiento financiero se considerarán activos fijos y se depreciarán durante el plazo del contrato"[27] Obviamente, tratándose de un contrato en el cual su objeto es la financiación del uso y goce de un bien, tal uso y goce no pueden concebirse más allá del lapso de vida útil del bien[28]; por ello, siendo la duración del plazo fijado en el contrato generalmente menor que la propuesta por la legislación general en materia de amortizaciones, se puede concluir que el Leasing termina favoreciendo una amortización acelerada del bien objeto del contrato y haciendo frente al riesgo de la obsolencia o envejecimiento prematuro de dichos bienes, lo que podría definirse como una mayor adaptabilidad de la empresa usuaria a los cambios tecnológicos.

La segunda consecuencia de considerar la cuota de alquiler como gasto deducible, es la de disminuir las obligaciones impositivas disminuyendo la base imponible del Impuesto a la Renta. Esto es lo que en el mundo comercial se conoce como el "escudo fiscal", el principal atractivo para la empresa usuaria para recurrir al Leasing como alternativa de financiamiento.

En el Leasing, las cuotas de pago del contrato se registran como si fueran un gasto operativo en el estado de perdidas y ganancias, lo cual no ocurre en la compraventa a plazos, y esto reduce la utilidad antes de aplicar el impuesto, reduciendo así considerablemente los pagos a efectuar por concepto de Inpuesto a la Renta.[29]

1.1.5. La Independencia Financiera de la Empresa Usuaria

Anteriormente vimos que el Leasing permite una financiación integra del bien contratado y que esto a la vez permitía un reequipamiento sin inmovilización de fondos permitiendo así nuevas inversiones. A ello le hemos aumentado la ventaja que proporciona el obtener un estado de liquidez más estable, que evita fluctuaciones severas en la contabilidad, y a la vez genera mayor independencia en la gestión con terceros. Sin embargo, esto es sólo un enfoque hacia un mismo problema, que es el del funcionamiento de la empresa y la búsqueda de su mayor rentabilidad.

Existe, desde la empresa misma, una manera de solventar tales financiaciones sin necesidad de realizar operaciones de créditos, pero que acarrea a su vez otro tipo de problemas, como es el de la pérdida de autonomía de la empresa. Esta fórmula es la de la ampliación de capital.[30]

La ampliación de capital para balancear el aumento del patrimonio inmovilizado por financiamiento de equipos, requiere, sobre todo en la pequeña y mediana empresa, el recurrir a nuevos inversionistas o accionistas, lo cual acarrearía muchas veces el perder la dirección propia de la empresa, lo cual es pocas veces deseable.

Así, sumado esto a que la empresa de Leasing solo interviene como intermediadora financiera en la adquisición del bien contratado, ya que obtiene sus

[24] Norma Internacional de Contabilidad 17, Párrafo 44.

[25] Creemos necesario hacer una explicación adicional en este punto: es cierto que desde el punto de vista jurídico el bien pertenece a la Sociedad de Leasing, y como tal debería consignarse en sus activos, sin embargo, en el plano de la información contable, la NIC 17 estimó, con un criterio predominantemente económico, que los derechos sobre el activo deben figurar en el balance de la empresa Usuaria, apoyándose en que la información contable es más realista por expresar la capacidad que tiene la unidad económica para producir bienes o servicios. (SEGURADO, op. cit., p. 91-92). Así, según el párrafo 48 de la NIC 17, en el balance de la Sociedad de Leasing el bien objeto del contrato no se debe registrar dentro de "Inmuebles, Maquinarias y Equipo", sino dentro de "Cuentas por Cobrar", operando así la depreciación a favor de la empresa usuaria, y no de la Sociedad de Leasing, como sería factible pensar.

[26] GORDILLO. Op. cit., p. 84-85.

[27] Ver art. 18 del Decreto Legislativo 299, Ley de Arrendamiento Financiero

[28] LAVALLE-PINTO,Jorge. El Leasing..., p. 107-108

[29] SEMANA ECONOMICA. El Arrendamiento ..., p. 28.

[30] Además de la perdida de autonomía financiera de la empresa, habría que alegar que el acudir a un aumento de capital acarrea además otros costos, como sería, si se tratara de una sociedad anónima abierta, de los costos de la convocatoria y otras formalidades o la de promocionar a la empresa para conseguir nuevos capitales, con el subsiguiente costo de tiempo, lo cual contrasta con la flexibilidad y celeridad con las que se caracteriza el contrato de Leasing.

propias garantías manteniendo la propiedad del bien, es que llegamos a afirmar que la operación de Leasing permite ampliar la capacidad productiva de la empresa sin perder la autonomía financiera; sin lugar a dudas, una cualidad muy destacable del contrato de Leasing.

1.1.6. La Protección contra la inflación

Una de las características del contrato de Leasing es la de contener entre sus elementos el establecimientos de cuotas fijas de alquiler, las cuales no podrían ser alteradas en el tiempo, porque responden al análisis financiero que han realizado las partes teniendo en cuanta los plazos fijados y la propia estimación del valor del bien a lo largo de dicho periodo.

Por ello, en principio, al ser fijadas previamente las cuotas de alquiler, éstas no se ven afectadas por las variaciones de la economía durante el lapso del contrato. Así, la empresa usuaria se ve beneficiada con el uso del bien a cambio del pago de cuotas fijadas en el momento de la firma del contrato e inamovibles durante el lapso contractual, lo que significa costos fijos a lo largo del tiempo que serán satisfechos con ganancias futuras y en términos monetarios fijos cuyo costo real sí se vendría reduciendo por efectos de la inflación[31].

Sin embargo, aquéllo que en teoría se presente como una gran ventaja en una economía en crecimiento, en la práctica el mercado ha llevado a que no lo sea más, ya que, y como efecto de un pasado en el cual nos encontrábamos ante una inflación galopante, actualmente en el Perú las empresas de Leasing incluyen en sus contratos cláusulas de indexación, la cual las protege manteniendo las cuotas a un valor real. Así, la ventaja para la empresa usuaria de un mercado inflacionario hoy en día ha pasado a ser simplemente un problema de contabilización que no acarrea beneficio alguno.[32]

1.2. Desventajas del Contrato de Leasing

Si dijéramos que el contrato de Leasing solo trae variables a favor y nunca en contra, estaríamos contradiciendo a la idea misma de mercado y del costo de oportunidad que vimos inicialmente, ya que, en caso de ser la panacea de los problemas financieros, todo el mundo recurriría a este tipo de contratos y no existiría, por ende, necesidad de regulación de otros contratos que serían simplemente obsoletos. Sin embargo, como todo ser racional, sabemos que la fórmula perfecta no existe, y que para poder realizar una operación comercial debemos tener en cuenta los costos que nuestra decisión puede acarrear. Estos, en el caso de la operación de Leasing, son los siguientes:

1.2.1. El Alto Costo Financiero

Sin lugar a dudas el mayor costo que debe afrontar la empresa usuaria al recurrir a una operación de Leasing como fórmula de financiamiento es la del costo financiero que ella implica, el cual tiende a ser superior al de una simple operación de crédito, y puede, en ocasiones, desanimar a la propia empresa a realizar la inversión planeada.

La razón de este elevado costo financiero es simple: debido a que estamos financiando una inversión por medio de un intermediario financiero, no sólo debemos costear el valor del bien y los recargos financieros del aplazamiento en las cuotas, los cuales pagaríamos en una inversión con dinero propio o otorgado por una operación de crédito; sino que también debemos costear el margen de beneficio que la empresa de Leasing solicitará para si misma en la operación, en busca de su propia rentabilidad. Esto se da por un simple principio: mientras más sujetos intervengan en la operación, más altos serán los costos ya que cada una de las empresas intervinientes buscará sacar su propio provecho en sus interrelaciones con los demás agentes del mercado, en vista de obtener la mayor rentabilidad posible, o como lo llamamos inicialmente, la maximización de sus beneficios.

Sin embargo, debemos tener presente que, en la mayoría de los casos y siempre dependiendo de las situaciones concretas de cada empresa en especial y del mercado en el cual compite, el elevado coste del Leasing pasa a segundo plano ante los grandes beneficios que le otorga esta figura en comparación con otras fórmulas de financiación; siendo al final el análisis costo-beneficio el que debe guiar la decisión empresarial de optar o no por esta alternativa de financiación.

1.2.2. El carácter irresoluble del contrato

Este alto costo de financiación unido al hecho de pactar cuotas fijas a lo largo de un periodo de tiempo determinado, trae consigo un inconveniente adicional, como es el del carácter irresoluble del contrato de Leasing al haber acordado un compromiso definitivo.

[31] GUTIERREZ, Manuel, El Leasing .... pp. 278-280
[32] LEYVA S. Op. cit., p. 325-327.

La empresa de Leasing, cuando realiza este tipo de operación debe hacer un desembolso directo de dinero a la empresa proveedora en una operación complementaria por la cual le compra el bien objeto de la operación principal. Este bien que ha comprado, por las propias características del Leasing ya explicadas, debe estar perfectamente individualizado e identificado para su funcionamiento en la empresa usuaria, respondiendo a las especificaciones pedidas según un estudio técnico del mismo. Por ello, debido a que está realizando una financiación a la medida, en principio es un bien que no le da otra utilidad que la de servir para el contrato de Leasing, con la expectativa de que, en la mayoría de los casos, la empresa usuaria hará uso de su opción de compra y se quedará con el bien.

Es así como la empresa de Leasing, para recuperar su dinero, incluye el costo del bien en la cuota de alquiler elevándola sustancialmente, para que de ser el caso que la empresa usuaria llegara a no hacer uso de la opción de compra otorgada, ésta pueda haber ya recuperado la inversión realizada más la obtención del margen de beneficios esperados por ser ésta, la empresa de Leasing, la que desembolsara el dinero de su patrimonio.

Pero, si se le da a la empresa usuaria la posibilidad de resolver el contrato unilateralmente antes de la finalización del periodo de locación del bien, la empresa de Leasing quedaría en una situación indeseable, puesto que habría realizado una inversión que no recuperaría, y se quedaría al final con un bien que por su especificación técnica no le es de utilidad para estar en sus activos fijos, y tendría que soportar mayores costos para poder encontrar quien desee quedarse con un bien que fue adquirido para responder a las necesidades de una empresa en especial, y no para su simple comercio.

Es por esta razón que se da la irresolublidad del contrato durante el periodo de locación, y que, en la generalidad de los casos, los contratos de Leasing traen consigo una cláusula penal suficientemente alta para cubrir por todos los costos que le pudiera irrogar a la empresa de Leasing dicho incumplimiento y generar a su vez un desincentivo para que ésto ocurra.

1.2.3. La Obsolencia y Estado del Bien

Una de las características más resaltantes en nuestros tiempos es la del continuo avance tecnológico e informático que se viene realizando en el mundo, principalmente en las potencias industriales, y, algo retrasado, en los demás países en desarrollo. Este avance trae consigo un elevado envejecimiento de los bienes de capital, lo que compromete de alguna manera, por el nivel competitivo del mercado capitalista, a una continua renovación y actualización tecnológica en todos los sectores productivos.

Así, actualmente los bienes de equipo se deprecian rápidamente porque se crean o se inventan otros más modernos y eficientes de forma continua. Esta obsolencia experimentada por los bienes ya no viene tanto por un deterioro de los mismos como consecuencia de su uso, sino por cambios de carácter cualitativo que generan para la empresa usuaria una pérdida del valor real del bien.

Así, en un mundo donde la actividad empresarial se desenvuelve en un marco económico en el que aumento de la capacidad productiva, los continuos cambios de la demanda y consecuentemente, la creciente necesidad de reequipamiento -las amortizaciones son cada vez más rápidas- son factores que afectan el proceso de decisiones de inversión; es necesario evaluar con cuidado toda inversión a largo plazo, bajo el riesgo de terminar invirtiendo en bienes poco productivos en el mediano y largo plazo[33]. Esto se da porque, si bien la empresa usuaria posee al final del periodo de locación del bien la triple opción final (devolución, prórroga o compra del bien), al momento de tener que tomar dicha decisión ya se ha realizado la inversión, habiendo no sólo pagado el costo del bien, sino también el costo financiero del aplazamiento en cuotas del valor mismo del bien y el costo del beneficio de la empresa de Leasing que solicitó para servir como intermediaria financiera. Por ello, antes de efectuar la operación de Leasing, debe evaluarse cuidadosamente la vida útil del propio bien y el margen costo-beneficio de su utilización a lo largo del tiempo[34].

Existe, además del riesgo de la obsolencia tecnológica, el riesgo mismo por cualquier afectación al bien, sea su deterioro o su destrucción. Por ello, para evitar cualquier problema que pueda acarrear la especial situación del bien en este "seudo" arrendamiento, la legislación peruana prevé al respecto, en el artículo 6 del Decreto Legislativo 299, que "los bienes materia de arrendamiento financiero deberán ser cubiertos mediante pólizas contra riesgos susceptibles de afec-

[33] GORDILLO. Op. cit., p. 115-116

[34] Debemos hacer la salvedad, sin embargo, que existe una manera de contrarrestar dicha obsolescencia tecnológica pactando una cláusula de "correlación al progreso tecnológico" en el contrato, empleada en los países anglosajones para algunas operaciones, la cual facilita la adaptación de la empresa usuaria al cambio tecnológico mediante la sustitución del material arrendado, antes de la finalización del periodo inicial del contrato, por otro más moderno. (ROLIN, Serge. El Leasing, p. 245-247).

tarlos o destruirlos las cuales serán cubiertas por la propia empresa usuaria según las condiciones mínimas que fije la empresa de Leasing, siendo, además la arrendataria responsable de cualquier daño que pudiera sufrir el bien desde que lo recibe de la locadora.

CAPÍTULO 2: VENTAJAS Y DESVENTAJAS PARA LA SOCIEDAD DE LEASING

Al igual que en el capítulo anterior, empezaremos diciendo que el presupuesto básico con el que se manejan todas las nociones de empresa, es el de la maximización de beneficios. Esto, por una razón elemental: la Sociedad de Leasing también es una empresa, y como tal, también realiza constantemente un análisis costo-beneficio sobre sus actos, para ver donde puede sacar el mayor provecho posible con los recursos que cuenta, es decir, buscará en todo momento utilizar sus recursos en su mejor ocupación alternativa.[35]

Para poder ser una Sociedad de Leasing se requiere, aparte de tener los fondos disponibles suficientes y la infraestructura necesaria para responder a las necesidades de ese mercado, la autorización expresa de la Superintendencia de Banca y Seguro. Y, definitivamente, conseguir dicha autorización requiere el cumplimiento de determinado número de requisitos, por lo cual no cualquiera puede realizar dichas operaciones[36]. Así, para decidirse a entrar en este mercado, una empresa debe tener muy en cuenta las ventajas y los costos que dicho mercado representa, y sólo a través de ese análisis podrá decidir si participa en él o dirige sus recursos a una mejor ocupación alternativa.

2.1. Ventajas del Contrato de Leasing

Sin lugar a dudas, y que a veces es pasado por alto porque se sobreentendería bajo las premisas con las cuales trabajamos, uno de los grandes beneficios que la Sociedad de Leasing encuentra en esta operación viene determinado por el margen de beneficio que la sociedad arrendadora consiga por la prestación de su servicio en las propias condiciones contractuales. Así, al pactar uno de los elementos principales del contrato, entiéndase precio total o coste de alquiler más el simbólico valor residual, la Sociedad de Leasing no sólo toma en cuenta el coste del bien, el coste de financiación, los gastos administrativos y los tributos a pagar, sino que también debe tomar en cuenta, y sin lugar a dudas lo hace, el beneficio que desea que dicha operación le reporte, y que es el que determina que ella realice dicha operación, siendo este beneficio lo que al final de cuentas se está buscando, en vista de la maximización de beneficios y la mayor rentabilidad deseada. Así, la empresa intermediaria comprará el bien a 100, y lo terminará enajenando, sea de la forma que fuere, a 120, para obtener su beneficio de la propia operación.

2.1.1. El Gran Escape Fiscal

Junto con este margen de utilidad propio de cualquier operación de mercado, la operación de Leasing trae consigo otra gran ventaja, que es quizá la que principalmente impulsa a los bancos y otras empresas del sistema financiero a realizar estas operaciones. Esta ventaja es la existencia del gravamen que trae consigo el realizar operaciones afectas al Impuesto General a las Ventas[37], lo cual beneficia a la Sociedad de Leasing de dos maneras distintas:

En primer lugar, tenemos un beneficio originado en la propia operación de locación del bien. La explicación es simple: Inicialmente la Sociedad de Leasing adquiere un bien a un precio determinado, digamos que el costo del bien es de S/. 100 y que con un impuesto de 18%[38] el precio pagado es de S/.118, ingresando

---

[35] Cabría decir, a manera de reflexión personal, que la gran mayoría de autores y tratadistas que han escrito sobre el tema del Leasing, se han basado prácticamente por completo en la operación de crédito por parte del usuario, señalando su punto de vista, pero son pocos, muy pocos, los que reseñan y reflexionan de alguna manera sobre la misma operación desde el punto de vista de la Sociedad de Leasing, olvidándose que, bajo las leyes del mercado, sin ofertantes de esa operación de financiación ésta nunca se llevaría a cabo, y que por lo tanto ésta debe ser una operación atractiva también para la propia sociedad de Leasing.

[36] Ver 283 y 221 inciso 35 de la Ley 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. Las razones de la necesidad de esta autorización son, en principio, la necesidad de protección al ahorrista y el brindarle la mayor confianza posible en el sistema, ya que, después de todo, lo que se maneja en el sistema financiero es el dinero del público en general, y por ello hay que brindarle la mayor protección posible. Sin embargo, hay quienes creen que la necesidad de esta autorización es exclusivamente para las empresas del sistema financiero, y no para una empresa en general que se quiera dedicar a este rubro. La Ddiscusión esta planteada para su estudio.

[37] El Decreto Legislativo 299 otorgó, inicialmente, una serie de beneficios tributarios para la empresa Usuaria respecto al Leasing, referidos exclusivamente al I.G.V. Posteriormente, por Decreto Supremo Extraordinario 5-PCM/92 y Decreto Ley 25692, dichas exoneraciones fueron eliminadas, siendo así que en el posterior texto del Impuesto General a las Ventas, Decreto Ley 25748, y el actual, Decreto Legislativo 821, no se hace mención alguna a estos beneficios. Una de las consecuencias de la desaparición de dichos beneficios, y a la vez de la comentada visión parcializada que tienen muchos tratadistas del tema, fue que se dejó de tomar en cuenta el tema del I.G.V. a la hora de examinar la operación de Leasing; y lo que nosotros demostraremos es que, gracias a la propia existencia de ese gravamen, es que ahora las Sociedades de Leasing se encuentran muy interesadas en esta operación, siendo uno de los mayores beneficios que esta figura contractual conlleva.

[38] En realidad el I.G.V. en el país es de 16%, pero en términos prácticos siempre se cobra 18% porque se le añade un 2% de Impuesto de Promoción Municipal que para efectos contables y fiscales se rige por las mismas normas.

con tal valor el bien en el patrimonio de la Sociedad, para la posterior operación con la Empresa Usuaria. Así mismo, al haber realizado esta compra y por el sólo mérito del impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, la Sociedad de Leasing ha adquirido el derecho a utilizar ese impuesto pagado a manera de Crédito Fiscal.

Ahora bien, poniéndonos en una situación hipotética y simplista con miras expositivas, diremos que la Sociedad de Leasing busca, en principio, únicamente recuperar el costo que le ha significado la adquisición del bien, y que por ello busca sólo recuperar aquellos S/.118 que tuvo que pagar en la compra del bien.[39] Por ello, posteriormente, al disponer del bien, o mejor dicho haciendo uso de él mediante su arrendamiento, la Sociedad cobrará en la cuota de alquiler mínima (en el supuesto de no haber margen de beneficio impuesto) los S/. 118 que le ha reportado como costo de adquisición la compra del bien, entiéndase a través de cuotas, más el 18% por ciento por concepto de I.G.V., al ser un servicio gravado. Ahora bien, si utilizamos un ojo avisor, veremos que estará cobrando S/.139.24 [40] por un bien que le costo S/. 118, y llegaremos a la conclusión de que, por razones contables, la Sociedad de Leasing está no sólo cobrando alquiler por el bien, sino que también estará cobrando alquiler sobre el valor del impuesto que se aplicó al valor inicial, es decir, a los primeros S/. 18 que fueron impuesto del valor de venta del bien (S/.100).

Pero, aunque parezca increíble, no es éste el real beneficio de gravar esta operación con el Impuesto General a las Ventas, sino que hay un beneficio mucho mayor. Para entender esto, debemos partir de la noción misma de la Sociedad de Leasing en la legislación nacional. Tal como vimos anteriormente, la ley de Bancos en el Perú sólo le permite realizar este tipo de operaciones a las empresas del sistema financiero. Así mismo, sabemos que el principal negocio o giro de acción de las empresas del sistema financiero son las operaciones de crédito, a donde destinan la mayor cantidad de su cartera. Pues bien, en el Perú, según el Apéndice II del Decreto Legislativo 821, dichas operaciones de crédito, el giro central de los bancos y otras empresas del sistema financiero, se encuentran exoneradas, al menos temporalmente, del I.G.V.[41] . Y, por el otro lado, tenemos que la empresa del sistema financiero necesita constantemente abastecerse de bienes para su funcionamiento, ya sea alquiler o compra de locales, pago de servicios públicos, u de otros materiales necesarios para trabajar.

La pregunta a realizar ahora es: ¿cómo hacen entonces para hacer efectivo todo el crédito fiscal al que mes a mes tienen derecho como consecuencia de las compras que realizan para su consumo operativo, si es que su principal giro de negocios no genera débito fiscal alguno con el cual matar dicho crédito? ¿Cómo poder recuperar aquéllo que se ha pagado en impuestos? En principio se podría compensar dicho crédito fiscal con el débito generado por las operaciones neutras, tales como otorgamiento de fianzas u otros, pero, aun así, el grueso del crédito fiscal quedaría en el aire sin poder hacerse compensable, constituyendo así una pérdida para estas empresas.

De esta manera, al haber desaparecido la exoneración que caía sobre estas operaciones, ahora las empresas del sistema financiero tienen grandes incentivos para realizar operaciones de Leasing, ya que éstas les generan un gran débito fiscal, y, en vez de pagar al fisco este débito, lo que hacen es compensar esta deuda tributaria con todo el crédito fiscal del que eran merecedores por sus adquisiciones de consumo operativo, y quedarse para sí con lo que se le paga por concepto de I.G.V. por las operaciones de Leasing. Como vemos, esto constituye un gran beneficio para la empresa del sistema financiero, porque ahora tiene un gran escape fiscal con el cual poder hacer uso del crédito fiscal que le generan sus adquisiciones, y no se queda en la situación en que simplemente no tiene donde compensarlo, volviéndose en ese caso en un recurso desperdiciado[42].

2.1.2. El Peculiar sistema de garantía

Una de las ventajas que ofrece esta operación financiera es su peculiar sistema de garantía, el cual difiere diametralmente con cualquier otra operación. Acá, lo que garantiza el pago de las cuotas de alquiler del bien financiado es el propio bien, ya que, mientras transcurra el plazo inicial del contrato, anterior a la triple opción final, la propiedad del bien se mantiene en manos de la Sociedad de Leasing, y ésta le asegura que, en caso de incumplimiento en los pagos, simple-

[39] Obviamente debemos entender que en la realidad se le impone a la cuota un cargo adicional, que es el margen de beneficio exigido por la Sociedad de Leasing, como vimos en el punto 2.1.1.

[40] S/. 118 + 18% (S/.118) = S/. 118 + S/. 21.24 = S/. 139.24

[41] Se debe ser consciente, en todo caso, que dicha exoneración tiene un plazo limitado, pero que ya se ha anunciado su futura prolongación.

[42] Es también debido a esta ventaja fiscal para los bancos, que muchas veces esto hace que las tasas de una operación de Leasing sean menores a las de una operación de crédito simple, ya que el Banco genera su utilidad en otro lado, al aprovechar el crédito fiscal generado por operaciones anteriores.

mente recupera el bien temporalmente prestado y lo enajena a un tercero, recuperando así las inversiones realizadas.[43]

En un inicio hemos visto que la Sociedad de Leasing busca, como toda otra empresa, obtener la mayor rentabilidad posible. Así, cuando una empresa del sistema financiero decide ocupar sus recursos en estas operaciones, es porque cree que aquí obtendrá los mayores beneficios posibles.[44] De igual manera, al optar entre una operación de Leasing con un cliente o con otro cliente, la Sociedad de Leasing está actuando según su propia evaluación del riesgo de esa operación en el caso concreto de un cliente en particular.

Cuando una empresa del sistema financiero va a otorgar un crédito, estará asumiendo un riesgo dentro de ciertos parámetros fijados. La empresa financiera deberá conocer a su cliente, evaluarlo y analizar qué negocios pueden realizar conjuntamente, ya que es en función a ello que tendrá la garantía de que la empresa solicitante del crédito dispondrá de la caja suficiente para cancelar dicho crédito oportunamente y cumplir con las demás cláusulas contratadas. Por ello, la empresa financiera deberá evaluar las cualidades personales del prestatario -entiéndase honestidad, integridad, experiencia pasada-, su capacidad gerencial y capital humano, su patrimonio y la relación de sus activos con sus pasivos, su nivel de endeudamiento, y los bienes que podría dejar en garantía en caso de insuficiente o insegura garantía personal. Así, serán muchos los factores a evaluar para asegurarse el pago del crédito otorgado.[45]

En cambio, tratándose de la operación de Leasing, si bien no descartamos que en el mercado hoy en día siempre es necesario una evaluación preliminar del negocio, la principal garantía de cumplimiento de las obligaciones contraidas con la Sociedad de Leasing, no se haya en el patrimonio de la Empresa Usuaria, ni en la confianza personal que se pueda tener en ese cliente, sino que se haya en la misma propiedad del bien que se está otorgando en uso, ya que hasta que no ejercite la Empresa Usuaria la opción de compra otorgada por el valor residual, la Sociedad de Leasing seguirá siendo propietaria del bien, y éste no podrá ser tomado, embargado o utilizado para cubrir otras deudas de la empresa, ya que no le pertenece a ésta. Así mismo, en caso de caer en quiebra o indisponibilidad de caja, ningún acreedor de la Empresa Usuaria se podrá cobrar con este bien, ya que la propiedad del mismo seguirá en manos, como ya dijimos, de la Sociedad de Leasing. Encontrar garantía más perfecta, difícil.[46]

2.1.3. La Responsabilidad del Estado del Bien

Otro de los atributos de esta figura contractual, en beneficio de la Soceidad de Leasing, es aquél que deriva de la propia elección y cesión del bien sin transmisión de propiedad, es el Estado del Bien.

Por un lado, la Sociedad de Leasing no elige el bien sino que realiza la operación complementaria de compra del bien por órdenes directas de la Empresa Usuaria, ciñéndose a las especificaciones técnicas indicadas en el contrato de Leasing. Como consecuencia de ésto, la Sociedad se hace propietaria de un bien que le sirve en su uso sólo a la Empresa Usuaria, y que, por sus especificaciones, no le sería de ninguna utilidad práctica, sino fuera por la propia operación de Leasing. Es por esto que la ley peruana prevé que "la locadora no responde por los vicios y daños de los bienes, correspondiendo a la arrendataria el ejercicio de las acciones pertinentes contra el proveedor"[47]. Así, lo que está operando es una cesión de posición contractual de la Sociedad de Leasing a la Empresa Usuaria respecto a la posibilidad de cualquier reclamo sobre el estado del bien, ya que quién conoce mejor el bien que aquél que determino ese bien para ser adquirido.[48] Por ello, la Sociedad de Leasing no responde de manera alguna por vicios o daños del bien, ni tampoco si el bien adquirido no puede ser utilizado para la finalidad destinada, siendo en todo caso un problema entre el proveedor y la Empresa Usuaria, así como de la Empresa Usuaria y aquéllos que le hicieron el análisis de factibilidad y utilización del bien a adquirir.

De igual manera, la Sociedad de Leasing tampoco responde por lo que le pase al bien durante su utilización: en primer lugar, porque ha dado en cesión temporal el bien adquirido, y por ello es aquél que ha recibido el bien, en este caso la Empresa Usuaria, la que responde por la adecuada utilización y por el estado del bien. Así, ésta responde por cualquier daño

[43] LEYVA, José. Op. cit., p. 330
[44] Esto es, independientemente de que este procediendo simplemente con un criterio de diversificación de sus riesgos.
[45] AMBROSINI VALDEZ, David, "Introducción ...", p. 245-281
[46] Sin embargo, esta perfección teórica puede ser en la realidad de difícil aplicación práctica, como se verá más adelante; por lo cual debemos concluir que esta ventaja es relativa y depende de cada caso concreto. Ver Subtítulo 2.2.1.
[47] Tercer párrafo del artículo 5 del Decreto Legislativo 299
[48] ARIAS-SCHREIBER PEZET, Max, Los Contratos ..., p.41-47.

y perjuicio que cause el bien o bienes a partir del momento en que los recibió, ya sea de la locadora o directamente del fabricante o Empresa Proveedora. Y, además de esto, se da el tema del seguro obligatorio, el cual ha sido fijado bajo las condiciones de la Sociedad de Leasing y que sus cuotas han sido pagadas por la Empresa Usuaria, por lo cual la primera tiene un título de propiedad de un bien que no le sirve directamente, pero que a la vez no debe, en principio, preocuparse por su estado y cuidado: en pocas palabras, es una mera intermediaria financiera.[49]

2.2. Desventajas del Contrato de Leasing

Hemos visto con mucho detenimiento las ventajas que trae para la Sociedad de Leasing formar parte de esta operación, sin embargo, también existen varios problemas con los que la empresa se puede enfrentar a lo largo del tiempo, por lo cual su análisis de la situación inicial y de la operación como un todo debe realizarse con mucho cuidado. Algunos de los principales problemas que podrían presentarse son los siguientes:

2.2.1. La Refinanciación de las deudas acumuladas de la empresa usuaria

Anteriormente se ha dicho que una de las grandes ventajas del Contrato de Leasing es que permite la financiación del 100% de la inversión, con la consecuente no inmovilización de fondos propios de la empresa, permitiéndole esto tener mayor capacidad de acceder a créditos -entiéndase mayor capacidad de endeudamiento-; sin embargo, esto trae consigo el riesgo propio de cualquier empresa: caer en un posible endeudamiento acumulado, del cual, indirectamente, podría salir perjudicada la Sociedad de Leasing.

Se ha repetido hasta el cansancio la característica esencial del Leasing respecto al mantenimiento del derecho de Propiedad por parte de la Sociedad de Leasing. Así mismo, se señaló que esto proporciona un peculiar sistema de garantía en el cual la Sociedad de Leasing esta protegida contra un eventual incumplimiento de la Empresa Usuaria, ya que en última instancia puede recuperar el bien objeto de la Operación de Leasing.

Ahora bien, en teoría, este sistema de garantía suena perfecto, pero, que pasaría si el bien adquirido por la Sociedad de Leasing, y dado en locación, es un bien técnicamente muy específico y que en principio sólo resulta útil para la finalidad a la que se le estaba destinando, siendo difícil conseguir eventualmente otro comprador para dicho bien. Creemos que en ese caso, la Sociedad de Leasing preferirá otorgar mejor una refinanciación de las cuotas de locación del bien a resolver el contrato. Pero, surge un problema: si se le ha ampliado la capacidad de endeudamiento, y ahora no esta en capacidad de pagar esta deuda, tampoco lo estará con las demás, surgiendo así el problema de tener de refinanciar deudas acumuladas, las cuales pueden terminar siendo incobrables con la posible quiebra de la Empresa Usuaria y la difícil reventa del bien locado.[50]

2.2.2. La inexistencia del desembolso inicial

Otro de los posibles problemas que pueden surgir es que, al no haber, generalmente, un desembolso inicial, ya que esta operación se basa justamente en el principio *Pay as you earn*, que fue explicado en el capítulo primero del trabajo; nos podemos encontrar de pronto en el problema de no tener de donde recuperar el desembolso de capital realizado, quedándonos únicamente con la garantía del bien mismo, la cual, como ya vimos en el apartado anterior, no es tan perfecta como la teoría la plantea.[51]

2.2.3. La recuperación rápida del bien

Según el artículo 12 del Decreto Legislativo 299, la locadora, Sociedad de Leasing en nuestros términos, tiene el derecho de exigir la inmediata restitución del bien materia de arrendamiento financiero, cuando la arrendataria haya incurrido en una causal de rescisión prevista en el contrato. Sin embargo, por razones de una legislación deficiente e incompleta, o en todo caso no coordinada, existe un problema en el caso de declaratoria de insolvencia de la Empresa Usuaria, ya que deberá seguirse con lo que al respecto disponga la Ley de Reestructuración Patrimonial, Decreto Legislativo 845.

En virtud de la legislación de la materia, en el artículo 16, la ley dispone que se suspenderá la exigibilidad de todas las obligaciones que el insolvente tuviera pendientes de pago a dicha fecha, entendiéndose dentro de este grupo al pago de las cuotas del contrato de Leasing. Así, si no se puede exigir el cumplimiento de

[49] Ibíd. Op. cit.

[50] Como se dijo en algún momento, una posible solución sería la de imponer cláusulas penales, pero, ¿no sería ésta una deuda incobrable más?

[51] Como posible solución, LEYVA nos dice que en caso de operaciones de Leasing de bienes de consumo duradero, hay empresas nacionales que resuelven el problema exigiendo un depósito en garantía de un 30%, el cual al final puede servir para ejercitar la opción de compra o, en su defecto, para garantizar el Leasing de otros bienes. (LEYVA,..., Op. cit., p. 333

los pagos, tampoco podría la Sociedad de Leasing resolver el contrato por incumplimiento, y este contrato trazado cuidadosamente para el largo plazo entraría en un periodo de inoperatividad, rompiendo con cualquier análisis financiero realizado al respecto.[52]

CAPÍTULO 3: VENTAJAS Y DESVENTAJAS PARA LA EMPRESA PROVEEDORA

La verdadera operación de Leasing, tal como la describimos inicialmente, es la operación del Leasing Financiero. Esta operación tiene un elemento especial, que la hace totalmente distinta a otras modalidades, este elemento es que para que se realice la operación hace falta una operación complementaria sin la cual la principal carecería de sentido, hace falta la adquisición por parte del Banco del bien materia del Leasing.

Al respecto, Coillot nos dice que es cierto que el acto de compra del bien debe ser contemplada fuera del alcance de la operación de Leasing como tal, pero que se debe estar conscientes que ésta queda jurídicamente delimitada a partir de la conclusión del contrato, la cual lleva consigo el nacimiento de la coexistencia de relaciones jurídicas entre el Proveedor y la Sociedad de Leasing en el marco de un contrato de compraventa, y entre la Sociedad de Leasing y la Empresa Usuaria en el marco del Contrato de Leasing.[53]

Así, la Sociedad de Leasing sólo estará dispuesta a la adquisición del bien determinado, si el futuro usuario ha firmado el contrato de Leasing que lo compromete, durante un periodo irrevocable, al pago de una renta sobre dicho bien adquirido.

Además, dicha operación complementaria esta relacionada con el Contrato de Leasing en cuanto a sus efectos y la situación de las partes, ya que, como se dijo anteriormente, la Empresa Usuaria adquirirá por medio del contrato la posición de la Sociedad de Leasing, en cuanto al Estado del bien en el momento de la entrega, y a cualquier reclamo sobre sus especificaciones técnicas u operacionales.

Debemos decir que, en principio, sólo se le han hallado virtudes a este contrato complementario para la Empresa Proveedora, y que no habrían otros inconvenientes que el no conseguir un precio adecuado por los bienes ofrecidos, sea por razones de mercado o sea por razones de capacidad negocial de las partes contratantes. Las ventajas encontradas son las siguientes:

3.1. Una fórmula adicional de financiación a ofrecer

Dentro de las alternativas del mercado, las operaciones de Leasing le otorgan al Proveedor una alternativa adicional para ofrecer a la Empresa Usuaria, constituyéndose así en una forma suplementaria de financiar sus ventas y contribuir de este modo al incremento de las mismas.

Así, a veces es el propio Proveedor el que toma el papel de agente movilizador de la toma de contacto entre el potencial usuario del bien y la Sociedad de Leasing, quienes, en definitiva, son los sujetos jurídicos de la operación. Otras veces, es la propia Sociedad de Leasing y los proveedores los que llegan a acuerdos para ofrecer el Leasing como alternativa a la compra directa del bien solicitado.[54]

De esta manera, la Empresa Proveedora asegura de manera fácil y segura la colocación de sus productos, ya sea de manera directa e inmediata, o ya sea de manera futura, toda vez que en la promoción del Leasing se impulsa la renovación constante de los bienes de capital de las empresas con mayor frecuencia, dadas sus características, entre ellas su celeridad y su flexibilidad a las situaciones concretas de cada empresa, incrementando así la demanda de bienes y el incremento del mercado en si.[55]

3.2. El cobro al contado del costo del Bien

Generalmente ocurre que el mercado se puede ver encerrado en el binomio comprador-vendedor, en el cual mientras que el comprador solicita plazos cada vez más largos para pagar por las adquisiciones que desea realizar, el vendedor no esta en la capacidad financiera de otorgarlos, y esto puede algunas veces dificultar el tráfico comercial.

Sin embargo, en el caso del Leasing, y también de alguna manera en el de una compraventa a plazos a través de una entidad financiera, la Empresa Proveedora recibe el pago en efectivo en el mismo momento del contrato, evitando así cualquier problema de incumplimiento en los pagos dado que la financiación propiamente dicha la realiza la Sociedad de Leasing, y a la vez la Empresa Proveedora se está

[52] En cualquier caso, la solución a este problema vendría por un análisis detallado de la Ley de Reestructuración Patrimonial, lo cual no es materia del presente trabajo. Pero dejamos remarcado que en principio habría un problema y que la ley debería dar soluciones claras a este tipo de problemas.
[53] COILLOT, Jacques. El Leasing..., p. 167
[54] SEGURADO, Op. cit., p. 133-134.
[55] LEYVA, Op. cit. , p. 330-331.

beneficiando al solucionar la financiación de sus ventas con una venta directa.[56]

CONCLUSIONES

1. El Leasing financiero debe ser entendido como una operación crediticia de financiación ajena, ya que terminaría siendo una operación de crédito como cualquier otra, en tanto que incorpora la relación tripartita que hace posible la obtención de fondos para la adquisición de bienes de capital.

2. El Leasing permite el ahorro fiscal y una amortización acelerada del bien de inversión. La totalidad de las cuotas de arrendamiento derivadas del contrato de Leasing son consideradas gastos fiscalmente deducibles en el impuesto a la renta. Así, esta ventaja fiscal privativa del Leasing vendría a ser su principal atractivo como fórmula de financiación.

   El arrendatario podría amortizar sus inversiones financiadas por el Leasing de forma acelerada con la consecuente reducción de la carga fiscal durante el período de vigencia del contrato en razón de dicha consideración de la renta arrendaticia.

3. El Leasing permite la financiación del 100% del costo del bien de inversión, lo que facilita las inversiones para aquellos que no tienen o no desean disponer de sus activos.

4. El Leasing permite mantener líneas de crédito disponibles y no absorbe recursos de capital circulante, al no inmovilizar fondos de acivos fijos

5. Permite tener una gestión de tesorería óptima dado que, por un lado, puede implementarse de una manera flexible acorde a las necesidades del arrendatario, y, por el otro, facilita la conexión directa entre los rendimientos obtenidos de la utilización productiva del bien arrendado y el coste de financiación del mismo, lo que estaría verificando el principio "*pay as you earn*" atribuible a esta forma de financiación.

6. El Leasing permite mantener la autonomía financiera de la Empresa Usuaria al evitar, entre otras cosas, la ampliación de capital necesario para enfrentar la autofinanciación de una inversión, o bien, como resultado de la financiación de la misma con recursos ajenos.

7. Como corolario de lo anterior diremos que el Leasing beneficia enormemente, más de forma no exclusive, a empresas con recursos propios insuficientes para invertir en la renovación de sus equipos; a empresas en proceso de expansión con líneas de crédito agotadas pero que presentan buena gestión empresarial; y a empresas de reciente creación que poseen buenas expectativas de demanda potencial y necesitan en corto plazo poder captar dicho mercado.

8. Desde el otro punto de vista, la operación de Leasing trae consigo un peculiar sistema de garantía, ya que el propietario del bien, durante el período inicial de la operación, es la Sociedad de Leasing, y no la empresa usuaria.

9. A la vez, siendo propietaria del bien, la Sociedad de Leasing se libera de cualquier responsabilidad y cuidado sobre el bien, cayendo ésta sobre la Empresa Usuaria.

10. La operación de Leasing representa un gran escape fiscal para la sociedad de Leasing, en principio un banco, ya que le permite con el débito fiscal que se genera contrarestar todo el crédito fiscal al que tiene potencialmente derecho, y que al estar inafectas a todo impuesto las operaciones que realiza, de otro modo estaría dejando de aprovechar dicho crédito.

11. Creemos que hay problemas de coordinación legislativa y de reglamentación, que permitan a la Sociedad de Leasing el rápido ejercicio de sus derechos como propietaria del bien, ante un eventual incumplimiento de la empresa usuaria.

12. En cuanto a la empresa proveedora, ésta se ve enormemente beneficiada con esta operación, ya que le permite ofrecer una fórmula adicional de financiamiento de los bienes que ofrece al público, a la vez que recibirá el precio de dichos bienes al contado, no originándose para ella ningún riesgo este tipo de operación.

13. Como conclusión final diremos que la expectativa de crecimiento de la economía peruana a mediano y largo plazo prefiguran una expansión de la capacidad productiva de la inversión en bienes productivos, lo que implicaría un incremento de la demanda potencial de financiación en general, y, debido a las grandes ventajas aqui enumeradas, esto significará a la vez una mayor expansión del uso de la operación de Leasing Financiero en particular.

[56] GORDILLO, Op. cit., p. 106

LAS INSTITUCIONES DEMOCRÁTICAS EN EL PERÚ

INTRODUCCIÓN

Largo y muchas veces penoso ha sido el camino recorrido por el Liberalismo desde su afirmación teórica en el Siglo XVIII - y su violenta incursión en la historia con la Revolución Francesa- hasta nuestros días. Hoy, sin embargo, la doctrina liberal, por lo menos en su manifestación política, es entendida en Occidente como sinónimo de civilización. Los estados capaces de garantizar los mayores espacios de libertad a sus ciudadanos - limitando su presencia (y no sólo nos referimos a lo económico) a lo estrictamente necesario para garantizar la viabilidad de la vida en común - son los reconocidos como los más avanzados. El Liberalismo, por lo demás, es el sistema político recogido en nuestra Constitución.

En este contexto, grande viene siendo la polémica en el Perú de los últimos años respecto a la coherencia - o la falta de ésta- entre nuestra realidad política y el ansiado, y constitucional, modelo liberal. Más concretamente, se habla de totalitarismo; esto es, de la concentración del poder en manos del Ejecutivo, con la consiguiente ausencia de garantías para los derechos de los ciudadanos. Y es que la separación - que implica independencia - de poderes es lo único que puede impedir que el Estado se convierta en ese peligroso Leviatán del que hablaba Hobbes. Esto es lo que llamamos institucionalidad.

Es así que THEMIS – Revista de Derecho, en tanto el tema presenta importantes aristas jurídicas (es al derecho, después de todo al que le corresponde diseñar y garantizar el funcionamiento del modelo político), se ha sentido en la obligación de tratarlo en sus páginas; realizando a ese efecto las entrevistas que siguen a connotados personajes de los ámbitos políticos y académicos nacionales. Creemos que esta es una manera a la vez objetiva y eficaz de acercarnos al tópico en cuestión pues en el pensamiento de estas personas pueden encontrarse muchas veces los fundamentos ideológicos del escenario actual. Esperamos poder cumplir así con nuestro deseo de contribuir a echar luces al oscurecido panorama político nacional.

1. ¿De acuerdo con el filósofo político francés Raymond Aron, el grado de libertad en una sociedad puede medirse por la vigencia que tienen en ésta los derechos fundamentales de sus ciudadanos, de acuerdo con esa concepción, podemos afirmar que vivimos en una sociedad libre?

TUDELA[1]**:** Creo que dentro de la realidad de la sociedad peruana y su historia reciente en los últimos treinta años lo que se ha producido es una lucha por definir qué es justamente el ejercicio de nuestras libertades individuales. Primero, hubo una dictadura militar y luego diez años de democracia del 80 al 90, en la cual hubo una gran deficiencia en la gestión, y luego un proceso muy *sui generis* en el cual todavía estamos inmersos, que "redefinió" el orden constitucional y buscó reconstituir la autoridad, y al mismo tiempo dar una nueva constitución y restablecer las libertades básicas. De tal manera, que no se puede analizar este asunto sin ver la tensión inevitable que existe a lo largo de toda la historia humana de todas las gestiones políticas.

En ese sentido, yo diría que en el contexto peruano, sí hay libertad, pero esa libertad podría perfeccionarse. Por otra parte, hay un segundo elemento muy importante que es que la gente confunde democracia con justicia; y entonces, cuando hablamos de las libertades individuales no estamos hablando de democracia, estamos hablando de justicia. Democracia es un mecanismo constitucional por el cual elegimos a nuestros gobernantes y ellos asumen la responsabilidad frente a la totalidad del país –y no sólo frente a sus electores -, durante el número de años que establece la Constitución para gobernarnos.

Cosa diferente, pues, a si hay democracia es si hay justicia y el éxito o el fracaso de los sistemas políti-

[1] La entrevista a los Doctores Francisco Tudela y Javier Valle Riestra fueron realizadas de manera oral.

cos, no sólo de la democracia sino también de la monarquía y de todos los que se han visto en la historia de la humanidad, consiste en si son justos o no son justos.

Entonces yo replantearía la pregunta, democracia la hay, justicia muy imperfecta y el problema del Perú es la falta de justicia, la influencia indiscutible que tiene el poder político en el rol de la justicia y no me refiero sólo a los tribunales sino a la totalidad de las personas y ciudadanos del Perú.

Entonces, el problema del Perú es un problema no de democracia, es un problema de justicia.

GARCIA SAYÁN: Esta reflexión es muy cierta, y especialmente interesante cuando tomamos en cuenta el mundo que le tocó vivir a este pensador. Es importante recordar que los derechos humanos no provienen de buenos deseos de románticos idealistas ni son una emanación divina. Son un resultado histórico que nace del horror, de atrocidades como las cometidas en Auschwitz, de las matanzas de seres humanos subordinados a intereses de poder. Ésta es la realidad de la que parte Aron, testigo de excepción de los totalitarismos de nuestro siglo y de cómo ellos han aprisionado la libertad. Es sobre la base de esa lucha por la libertad que se han conquistado estándares comunes básicos que están recogidos en instrumentos internacionales.

Tras una fraseología de envoltorio nacionalista y hasta antropológico, que alude a los particularismos de cada sociedad, hoy en el Perú vemos un renacimiento de la crítica a los derechos humanos con aproximaciones semejantes a aquéllas que han servido y siguen sirviendo de parapeto a dictaduras de toda laya. Se usa una envoltura "nacionalista" que relativiza ciertos derechos y, en especial, los mecanismos internacionales de protección. Se cuestiona su universalidad por no adecuarse a supuestos particularismos nacionales o por ser propios de "otras realidades" como si el respeto a la libertad individual, a la integridad física o a la vida no estuvieran consagrados a nivel universal con suficiente claridad. Esta misma excusa "nacionalista" fue la que utilizaron los Nazis, los fascistas italianos, las dictaduras africanas, y, recientemente, Saddam Hussein o Milosevic, para justificar las peores atrocidades. Esto hay que tenerlo muy en cuenta al escuchar los discursos de algunos representantes del oficialismo. Recordar, además, que el autoritarismo que desprecia los derechos individuales bajo distintos pretextos justificatorios ha sido precisamente una de nuestras grandes taras históricas para alcanzar el desarrollo.

Entonces, los derechos fundamentales pueden estar declarados en instrumentos jurídicos pero si el esfuerzo y decisión desde el poder es "relativizarlos", resulta difícil pensar que se esté viviendo en una sociedad libre.

En años recientes se han vulnerado derechos fundamentales y se ha abusado del poder concentrándolo a tal punto que toda fiscalización y forma de control ha sido evaporada. Ello ha elevado a niveles sin precedentes la impunidad y permite que en esos espacios libres de fiscalización crezca la corrupción. Si el Ministerio Público, la Contraloría y la prensa no fiscalizan al gobierno y el Poder Judicial no constituye un balance del mismo, creo que estamos ante una terrible situación cuya real proporción tal vez sólo podremos conocer cuando el actual esquema de poder se desmonte.

La Alemania de Weimar, por ejemplo, tenía en su Constitución una hermosa declaración de derechos, pero no existía la figura del Juez como efectivo contrapeso al poder del gobierno. Conocemos bien los resultados. Después de la guerra se introduce en Europa la idea de la Constitución como norma fundamental y la posibilidad de que se realice un control de constitucionalidad de los actos del poder, incluido los del Parlamento, adoptada hacía un par de siglos en los Estados Unidos. Esta Constitución recoge derechos fundamentales sobre los cuales debe construirse el Estado y no viceversa.

No sólo desde una concepción política es esto malo. En términos económicos, la falta de seguridad jurídica y la existencia de un Poder Judicial corrupto y subordinado al poder político, no ofrecen ninguna garantía a los inversionistas o a los empresarios del país, con el evidente perjuicio en el campo del desarrollo económico que ello conlleva. En estas condiciones, no creo que vivamos en una sociedad libre y pienso que la situación puede ser peor de lo que se conoce.

Adelantaré aquí mi repuesta a la segunda pregunta: un Poder Judicial independiente e instituciones sólidas son un efectivo garante de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Si, por el contrario, el Poder Judicial y las instituciones obedecen a los intereses del gobierno y son utilizados como arma política, no es posible hablar de respeto a los derechos fundamentales ni de una sociedad libre.

EGUIGUREN: Estoy convencido que el respeto de los derechos fundamentales no sólo permite evaluar el grado de libertad alcanzado en una determinada sociedad, sino que también constituye el mejor termó-

metro para medir el nivel real de conciencia jurídica existente en un país y el carácter democrático o autoritario del régimen político imperante.

Esta vigencia de los derechos fundamentales, si bien tiene importancia medular, no debe entenderse como un fin en sí mismo sino, más bien, como una condición imprescindible para la realización de la persona y de una democracia efectiva. Por ello las Naciones Unidas asumen actualmente que democracia, derechos humanos y desarrollo deben constituir componentes inseparables e interdependientes en una sociedad libre. Así, ningún crecimiento material significa desarrollo ni resulta justificable política y moralmente, si es que no va aparejado de la vigencia de los derechos fundamentales y un sistema democrático.

En una sociedad realmente libre, el respeto de los derechos fundamentales y de las normas se da como algo cotidiano, espontáneo, casi natural y normal; porque está plenamente interiorizados en la conciencia y el accionar de las autoridades y los ciudadanos. Ello está aún muy lejos de alcanzarse en nuestro país. Demasiados años de profunda desigualdad, injusticia y exclusión social y económica, acentuados hábitos autoritarios en el ejercicio del poder político, acusada debilidad institucional y la identificación con métodos y valores antidemocráticos por parte de significativos sectores de la población, son responsables de esta lamentable situación, que nos aleja todavía bastante de convertirnos en una sociedad donde prevalecen la libertad y la democracia.

VALLE RIESTRA: Francamente creo que el respeto a los derechos humanos y a la libertad fundamental están en crisis, sobre todo a raíz del golpe de estado, el 5 de abril, en 1992, después del aparente intermedio de Belaúnde y Alan García, pese a los errores cometidos por ambos. Se eclipsó el derecho a la libertad, eclipse que se ha perfeccionado con el apartamiento de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Y es que la característica del Perú ha sido una falta de respeto a las libertades individuales.

El mundo moderno no es el Estado de Derecho, sino es el Estado de los Derechos Humanos. Los Derechos Humanos son adverso y reverso de la democracia. Entonces en el Perú eso está evidentemente en crisis porque el *habeas corpus* y el amparo tienen un calvario cotidiano. ¿Por qué el *habeas corpus* y el amparo? Porque son la garantía de los derechos, porque están en manos de una jurisdicción totalmente sometida y títere del gobierno.

BLANCAS: Los derechos humanos, como lo señala Manuel García Pelayo no son sino las manifestaciones concretas que cada ordenamiento jurídico reconoce a la libertad, frente a los poderes o métodos que en cada situación. Ésta es, así, el núcleo fundamental de la mayor parte de los derechos, aunque en otros casos ese núcleo constituido por valores tales como la igualdad o la justicia social y la participación, los que, en todo caso, presuponen siempre la libertad de la persona humana. Por ello, nuestra Constitución señala en su artículo 1 que "La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado".

Desde esta perspectiva, puede afirmarse que la sociedad peruana está muy lejos de realizar cabalmente los derechos humanos reconocidos y proclamados en sus propias normas jurídicas y los tratados internacionales a los que el Perú se ha adherido.

Ahora bien, no hay que situarse para ello sólo en una visión coyuntural, esto es, referida exclusivamente al momento político que vivimos, sino que es preciso abarcar un horizonte más amplio para admitir que en el Perú, desde la Independencia, grandes sectores de la población han permanecido marginados del goce efectivo de los derechos humanos. En la sociedad peruana, caracterizada por la exclusión, la injusticia social, la desigualdad de los ingresos, la concentración de la riqueza, etc., existe un problema histórico-estructural que se traduce en que grandes mayorías están efectivamente privadas del disfrute de los derechos fundamentales, y por ello, no tienen, aunque no sean esclavos o siervos, una verdadera libertad.

En ese sentido, la acción a favor de la justicia social, el desarrollo y la igualdad de oportunidades son tareas indispensables, que, sin embargo, muy pocos gobiernos han acometido, pues más de ellos se han limitado a respetar los poderes fácticos vigentes y los intereses de minorías, y, cuando las circunstancias económicas lo han permitido, a practicar el asistencialismo hacia los sectores más necesitados.

Hoy en día, además, confrontamos el problema de que bajo el régimen actual, todo el sistema institucional creado para proteger la libertad y los derechos fundamentales se encuentra afectado en su autonomía, que es el requisito *sine qua non* de su eficacia. El ciudadano no cuenta, por ello, con verdaderas garantías para la tutela de sus derechos, frente a la realidad de un poder personalizado y autoritario.

Sin duda, por ello la sociedad peruana no puede ser catalogada como una sociedad plenamente libre.

Existen ciertos márgenes y espacios de libertad, que en buena medida se respetan más por razones de imagen que por convicción, pero frente a ello tenemos un Estado que lejos de estar comprometido con la promoción y defensa de los derechos humanos, antepone el poder a la libertad.

TRELLES: La sociedad libre es un ideal. En la historia hay sociedades más o menos libres. En general la libertad en la sociedad esta dada por la independencia de los individuos para vivir de acuerdo a su conciencia. Está íntimamente ligada a la posibilidad de que los ciudadanos tengan trabajo adecuadamente remunerado, acceso a una buena educación y acceso a un buen sistema de salud pública. Además está vinculada a una sociedad democrática, con elección periódica de sus autoridades, libertad de prensa, respeto de los derechos de la persona y un poder judicial justo y autónomo. Dentro de estos parámetros, una comparación del Perú de finales de los 90 y del Perú actual, nos revela que estamos en la buena ruta.

2. ¿Cuáles son las instituciones contempladas en nuestra Constitución que tienen como función garantizar los derechos fundamentales de los que hemos hablado?

TUDELA: Esencialmente los tribunales. El poder judicial tiene esa misión. Para eso están las cortes, para eso están los amparos, y para eso está el sistema de garantías que la Constitución establece, las cuales serán cauteladas por el Poder Judicial.

GARCIA SAYÁN: En teoría todo el sistema debería estar construido para garantizar los derechos fundamentales pues cada institución establecida en la Constitución debe proteger determinados derechos.

El Poder Judicial debe permitir, teóricamente, que solucione mis problemas contractuales o familiares sin tener que recurrir a la justicia por mano propia. También darle a la sociedad la seguridad de que quien delinque será castigado así como que se controlará el ejercicio del poder. El sistema electoral, por su parte, en principio debería garantizar un proceso electoral justo. El Ministerio Público representa los intereses de la sociedad al combatir e investigar el delito; y así sucesivamente. Vemos, sin embargo, que todo es así en el papel y no por una "crisis de crecimiento" de nuestra democracia sino por la sistemática demolición institucional puesta en marcha desde abril de 1992. En ese contexto, debe resaltarse el papel que cumple la Defensoría del Pueblo, la única institución con legitimidad, que intenta precisamente garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos antes que obedecer a intereses políticos.

Entonces, es claro que todo el sistema de separación de poderes, cuyo fundamento debería ser el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos, no es más que una formalidad sin contenido. Una cáscara sin pulpa. ¿Qué pasa con el sistema de justicia constitucional, por ejemplo, que es el camino jurisdiccional para proteger los derechos fundamentales?

La situación de los procesos de garantía, como el amparo, *habeas corpus* o el *habeas data*, es muy descriptiva de la desprotección existente. Estos procesos son interpuestos ante jueces que deben apreciar si se han vulnerado derechos fundamentales de los ciudadanos. Si el sistema judicial está sometido al poder, mal pueden tener los jueces la fuerza o capacidad de enfrentarse o contradecir al poder político. Mientras esta independencia y una adecuada capacitación no se promuevan, es poco probable que estas instituciones funcionen. A pesar de que formalmente el ciudadano puede acceder a ellas, es evidente que no cumplen su función esencial de constituir un contrapeso al poder del Estado. Me parece claro, por ejemplo, que en las condiciones actuales, la estatización de la banca intentada en los ochenta, no podría haber sido detenida en el Poder Judicial como lo fue en ese momento.

En el caso de Lima, por ejemplo, la especialización de los juzgados de derecho público y la Sala de Derecho Público han limitado la efectividad de los amparos dada la presencia de magistrados cuyas calificaciones teóricas e independencia han sido severamente cuestionadas. El inefable juez Percy Escobar se ha convertido, así, en todo un símbolo de la liquidación de la vía jurisdiccional como espacio para garantizar la protección de derechos.

Como se sabe, además, actualmente tampoco existe la posibilidad de controlar la constitucionalidad de las leyes ya que se ha impedido que funcione el Tribunal Constitucional, órgano que debe buscar que el ordenamiento legal respete los márgenes de discreción que otorga la Constitución, y que ha sido desactivado. En realidad, con el actual sistema de votación, aunque se completara el número de miembros, tampoco su funcionamiento sería muy efectivo. Ello nos lleva a la peligrosa situación en la que cualquier norma que apruebe este Congreso servil y de pacotilla que el país ha debido sufrir, deberá ser considerada acorde a la Constitución, como ya se ha hecho con la reelección presidencial.

Finalmente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a la que el Perú se sometió en el ejercicio de su soberanía, tampoco resulta, en la práctica, una garantía para los derechos humanos de los ciudadanos, pues el gobierno pretende que el Perú se ha retirado de su jurisdicción. Como se sabe, ese retiro ha sido ya declarado inadmisible y, en consecuencia, no es válido, pero es evidente que el gobierno no aceptará los fallos que se pudiesen dar.

El gobierno, pues, ha buscado cancelar toda forma de control de poder para seguir obrando con impunidad. Al cerrar las vías institucionales de solución de conflictos, está jugando con fuego y mostrando con sus acciones que en el país rige la ley del más fuerte y que la voluntad de uno (o unos) es la voluntad de todos.

EGUIGUREN: Creo que el principio de la división de poderes sigue siendo la mejor garantía para intentar preservar la vigencia del orden constitucional y controlar los excesos en el ejercicio del poder político. Actualmente, sin embargo, encuentro más adecuado propugnar un régimen sustentado en el equilibrio de poderes, lo que no quiere decir que todos los órganos del Estado tengan una idéntica cuota de poder real, sino que el sistema en su conjunto cuente con "frenos y contrapesos" que lo hagan políticamente "balanceado".

Este equilibrio de poderes requiere que el diseño constitucional establezca claramente las competencias de cada órgano estatal, asegurando su autonomía pero también la regulación y limitación de su poder, mediante mecanismos recíprocos de cooperación y control interorgánico. También que el desenvolvimiento real del régimen político evidencie la vigencia de este sistema de frenos, controles y contrapesos, lo que depende -en mucho- de la composición política de los órganos estatales, de la conducta de las fuerzas políticas y de la solidez institucional.

En nuestro país no existe una real división de poderes ni, mucho menos, el equilibrio de poderes. Al predominio del poder presidencial previsto en la Constitución, se ha sumado la conducta sumisa y obsecuente de la mayoría oficialista dominante en el Congreso, la que no ha sido capaz de discernir que el explicable deber de colaboración y lealtad de toda mayoría parlamentaria con "su gobierno", no puede excluir niveles razonables de fiscalización y control frente a los excesos. Por el contrario, las innumerables vulneraciones de la Constitución producidas en los últimos años, han sido aprobadas por el Congreso en clara subordinación y complicidad política con el Ejecutivo. A ello debe agregarse la virtual intervención e injerencia política gubernamental de que son objeto las principales decisiones jurisdiccionales y de gobierno del sistema judicial (Poder Judicial, Ministerio Público, Consejo de la Magistratura), del Tribunal Constitucional y el Jurado Nacional de Elecciones. Con un sistema jurisdiccional carente de autonomía funcional e independencia política, resulta ilusorio esperar un resultado diferente a la flagrante impunidad de las violaciones a los derechos fundamentales y la Constitución.

VALLE RIESTRA: En principio, todas las organizaciones del Estado deberían tener esa funcion porque todos deben seguir la Constitucion y garantizar su vigencia. Tienen que seguir la dirección preferida por la Constitución antes que la de la ley, y la Constitución es la carta magna de estos derechos. Pero si tenemos que decir cuáles son por excelencia, está el control de la legalidad, junto con el *habeas corpus*, el amparo, el *habeas data* y la jurisdicción constitucional que ahora está ubicada en un tribunal, que ha fracasado dos veces pero que es un poder constituyente constituido, un poder constituyente de función permanente y que podía haber protegido la libertad (y salir airoso) en los tribunales. Pero no, primero han jugado *ping pong* con la Corte Suprema de Justicia y no se entraba al fondo del tema, olvidándose que la poteccion que habíamos introducido era protección del hombre y esto realmente se mutiló por su conducta y por la conducta del parlamento.

-Bueno, acá tenía que preguntarse cómo encuentra que vienen funcionando, pero deduzco de sus respuestas anteriores, que mal[2].

Y además que si tenemos que decir nombres estan algunos clave como el de Manuel Aguirre Roca que ha destrozado ya 2 tribunales, entonces hoy día se habla de su reincorporación a la Corte pero ahí se parte de una falacia, porque con tres votos quisieron hacer un Tribunal con un Tribunal de siete, ni aritmético ni jurídico, más aún cuando los siete magistrados se habían abocado con conocimiento de la causa. Ahora los cuatro tuvieron un pecado mortal, se abocaron al conocimiento de la causa sin escuchar los informes.

BLANCAS: En el plano formal, la propia Constitución (artículo 43) proclama el principio de la separación de poderes y dibuja una estructura del Estado acorde con dicho principio.

[2] Repregunta realizada al Doctor Javier Valle Riestra.

Sin embargo, en los hechos la realidad es muy diferente. En el Perú, desde la ruptura del orden constitucional el 5 de Abril de 1992, se ha venido construyendo un esquema de poder centralista y autoritario, mediante el sometimiento de los poderes legislativo y judicial, así como de otras instituciones, a la voluntad del gobierno y, en particular, la presidencial.

La mayoría parlamentaria ha demostrado su completa sumisión al gobierno, expresada en su falta de fiscalización y control a éste y su desprecio por la minoría. El Poder Judicial y el Ministerio Público están virtualmente intervenidos por Comisiones Ejecutivas que los gobiernan y la gran mayoría de sus integrantes son magistrados o fiscales provisionales, cuya propia situación funcional menoscaba la independencia que deben tener.

La división de poderes no es real en el Perú. De ella sólo existe una apariencia formal, pero no una práctica real. Y sin una efectiva división de poderes no es posible hablar de democracia ni de Estado de Derecho.

TRELLES: Es un error conceptual suponer que los derechos fundamentales del individuo son consecuencia, solamente, de instituciones constitucionales. En realidad el derecho a la vida, al trabajo y a la educación dependen de la vitalidad del proceso social, de la tasa de crecimiento de la economía y de su sostenibilidad en el tiempo. La eficacia del aparato administrativo público es otro valor importante.

En el terreno más limitado de lo juridico, es importante el correcto funcionamiento del sistema de defensa de los derechos constitucionales, del Congreso de la República, del Poder Judicial y del sistema de información y expresión.

3. ¿Dichas instituciones están cumpliendo con su función constitucional y, en todo caso, qué se podría hacer para mejorar su eficiencia?

TUDELA: Los tribunales están afectados por una innegable influencia política. Hay que buscar su independencia.

En cuanto al Tribunal Constitucional actualmente con un problema de quórum, resuelve una serie de cuestiones respecto a la constitucionalidad de las leyes, pero no puede declarar su inconstitucionalidad y por lo tanto es un órgano comprometido.

GARCIA SAYÁN: En la respuesta anterior ya digo que esa función, lamentablemente, no se está cumpliendo adecuadamente. Y esto no por deficiencias inherentes al sistema sino por la decisión política del régimen de concentrar todo el poder liquidando cualquier forma de control o de fiscalización.

Lo que debería hacerse es bastante fundamental y sencillo: respetar y hacer respetar la Constitución y las leyes. Eso significaría, entre otras cosas, dejar de intervenir en el Poder Judicial y otorgar estabilidad a los jueces. Obviamente, nombrando a través de mecanismos objetivos de selección, a los más capacitados. Especial énfasis y prioridad deberían tener los juzgados de derecho público dada la delicada función que deben cumplir. En ese contexto, además de reponer a los magistrados indebidamente cesados del Tribunal Constitucional, se debería modificar el requisito de votación "ultracalificada" en el mismo reduciendo a cuatro (4) los votos necesarios para declarar la inconstitucionalidad de normas. Naturalmente, reconocer, como corresponde, la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sería un paso importante.

EGUIGUREN: El respeto de los derechos fundamentales requiere de un marco constitucional y jurídico que los reconozca, así como de mecanismos procesales establecidos para su protección y defensa adecuada y efectiva. Pero ello no sirve de mucho si las autoridades políticas, militares y administrativas no están sinceramente comprometidas en cumplirlos, asumiendo que vivir en un régimen democrático, de libertad y justicia, resulta incompatible con conductas arbitrarias y prepotentes que violentan los derechos fundamentales. Exige también un sistema judicial independiente, fuerte y firme, capaz de corregir y sancionar los atropellos a los derechos constitucionales. Asimismo ciudadanos conscientes, que conocen, ejercen y defienden sus derechos. Es ello lo que garantiza el disfrute de la libertad, mediante el pleno ejercicio de los derechos fundamentales

La Constitución de 1993 cuenta con un tratamiento inferior en materia de los derechos constitucionales con respecto a la Carta de 1979. Si bien incorpora algunos nuevos derechos (acceso a información pública, protección de datos personales, instituciones de participación política y democracia directa) lo que resulta positivo, en conjunto supone un claro retroceso. Ello se evidencia en aspectos tales como la distinción que se introduce entre los "derechos fundamentales y los restantes derechos constitucionales, excluyendo de aquéllos a la mayoría de derechos económicos, sociales y políticos; así mismo en la eliminación de la norma expresa que confería rango constitucional

a las normas de los tratados internacionales referidas a derechos humanos.

El tratamiento dado a las garantías o procesos constitucionales, resulta sin duda más completo e integral en la Carta de 1993. Así, el elenco de instrumentos procesales se vio ampliado, a lo que habría que agregar la existencia del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial como órganos encargados de ejercer el control jurisdiccional de la constitucionalidad y del respeto de los derechos fundamentales. Este esquema se complementa con el establecimiento del Defensor del Pueblo, como institución estatal autónoma destinada a promover y defender el respeto y la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos y personas por parte de la Administración Públicas, las entidades estatales y las que prestan servicios públicos a los usuarios y consumidores. Adicionalmente, la posibilidad de recurrir ante los órganos internacionales de protección jurisdiccional de los derechos humanos, permite corregir las limitaciones del sistema judicial interno. Lamentablemente, muchos de estos "avances" normativos han quedado más en el papel que en la realidad.

- ¿Cómo considera que vienen cumpliendo esta función?

De manera bastante desigual y, como tendencia general, de forma deficiente e insatisfactoria. El "cautiverio" que padecen el Poder Judicial y el Ministerio Público, ha determinado en general -al margen de unos pocos casos rescatables y de la actuación proba de algunos magistrados- el sometimiento político al poder gubernamental y la corrupción, impidiendo el dictado de resoluciones judiciales comprometidas con la defensa y protección de los derechos fundamentales. La creación en Lima de Juzgados y una Sala Superior de Derecho Público, en quienes se ha concentrado el conocimiento de las garantías constitucionales protectoras de los derechos, lejos de suponer una verdadera mejora cualitativa de la jurisprudencia mediante su especialización, ha buscado asegurar la ineficacia de las acciones contrarias a los intereses gubernamentales y la impunidad frente a las violaciones de los derechos.

Simultáneamente, el Tribunal Constitucional nació mutilado desde que su ley orgánica, impuesta por la mayoría oficialista en el Congreso, exige seis de los siete votos de los magistrados para declarar inconstitucional una ley, a lo que se suma su virtual inutilización y minusvalía desde que el parlamento destituyó (como venganza política) a tres de sus magistrados. El propio Congreso ha sido incapaz de realizar investigaciones y tareas de control o fiscalización destinadas a preservar los derechos fundamentales y a sancionar a quienes los vulneran.

La Justicia Militar, en cambio, vio ampliadas sus atribuciones, asumiendo el juzgamiento de civiles por delitos comunes (terrorismo, "traición a la patria", delincuencia organizada) en "juicios" carentes del debido proceso y sin que sus decisiones puedan ser revisadas en la justicia ordinaria. El hecho que el Gobierno haya optado por "retirar con efecto inmediato" el reconocimiento de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con la intención de incumplir diversas sentencias de dicho tribunal internacional, sólo ha venido a agravar la precaria situación –de virtual indefensión de los derechos fundamentales en nuestro país–.

La única excepción, en este sombrío panorama, ha sido la Defensoría del Pueblo. Su actuación institucional ha cumplido una importante función de defensa y promoción de los derechos fundamentales, de mediación y persuasión en conflictos sociales. En esta dirección ha contribuido también la labor de investigación y denuncia realizada por la prensa independiente, frente a casos de violaciones a los derechos humanos.

Se impone el cese de la intervención e injerencia política gubernamental en el sistema judicial, pero también que los magistrados asuman un rol activo y comprometido con la defensa de los derechos fundamentales. Ello exige, para empezar, separar a todas aquellas autoridades judiciales y fiscales comprometidas con la impunidad de las violaciones a estos derechos. Se requiere también contar con un Tribunal Constitucional integrado por magistrados independientes y conocedores de esta materia, identificados con los derechos humanos y los valores constitucionales; derogando también la norma que exige seis votos para declarar inconstitucional una ley y sustituyéndola por una mayoría absoluta del número legal de magistrados.

Debe redefinirse las competencia de la Justicia Militar, limitándose al juzgamiento de militares por los delitos de índole estrictamente militar cometidos en el ejercicio de sus funciones, debiendo sus resoluciones ser revisadas en casación por la Corte Suprema, en los casos de mayor gravedad y sanción. También debe dejarse sin efecto la antijurídica pretensión gubernamental de quedar excluido –con efectos inmediatos– de la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, procediéndose al inmediato cumplimiento de sus sentencias.

Además, debe dotarse de mayores recursos económicos a la Defensoría del Pueblo y asegurar su plena autonomía sin interferencias del poder político, para que pueda ampliar la fructífera labor que ha venido desarrollando. Asimismo, asegurar el ejercicio de una genuina y extendida libertad de prensa e información, cesando las maniobras de presión política y económica que propician la "autocensura", la intimidación o el sometimiento de ciertos medios de comunicación frente al poder y los intereses gubernamentales.

VALLE RIESTRA: Bueno realmente la pregunta puesta a la luz de la mas alta perspectiva histórica, es como la pregunta a Manfred Bon: ¿qué piensa hacer sobre la Revolución Francesa?, falta todavía tiempo para saber que fue la Revolución Francesa. Entonces en estos tribunales ha comenzado a funcionar los derechos humanos, la corte constitucional, hace recien veinte años. Igual calvario padeció (segun cuenta Carmen Lucio) el tribunal constitucional italiano (el primero fue un fracaso), sin embargo hoy en día es un tribunal pulcro en materia de derechos constitucionales, y de la constitucionalidad.

BLANCAS: Específicamente la tutela de los derechos fundamentales está confiada por la Constitución al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional, instituciones a las que corresponde conocer y resolver respecto de las acciones de garantía que interpongan los ciudadanos en defensa de sus derechos vulnerados.

También es importante la función de la Defensoría del Pueblo la cual - dicho sea de paso – ha cumplido hasta el momento una labor encomiable y digna, a pesar de la indiferencia del gobierno.

Sin embargo, en un sentido amplio, todas las instituciones del Estado se encuentran vinculadas por los derechos humanos y deben contribuir a su vigencia y respeto. En particular, el Congreso, pues desde que éste tiene la misión de velar por el respeto de la Constitución, le toca por ello mismo, una directa responsabilidad en la protección de los derechos humanos y, además, le corresponde dictar y perfeccionar la legislación pertinente.

TRELLES: Creo que existe un problema en el sistema jurisdiccional. De un lado la reforma del Poder Judicial es percibida por la ciudadanía como una indeseable injerencia del Poder Ejecutivo y de otro lado la aplicación del control constitucional concentrado por parte de un grupo de jueces no elegidos, supone un menoscabo de la autoridad del Congreso de la República.

Hay que devolverle autonomía absoluta al Poder Judicial y dotarlo de adecuadas rentas que permitan pagar buenos jueces.

4. **Por último, en el caso de un Estado cuyos mecanismos internos no garanticen de manera eficiente los derechos fundamentales de los que se han hablado respecto de sus nacionales, ¿es legítima la intervención internacional, y, en todo caso, hasta qué punto?**

TUDELA: Yo considero que no, porque implica suponer que quien interviene es un ángel que tiene una misión objetiva de defensa de las libertades humanas y que interviene desinteresadamente en aras de la armonía universal, hasta de una especie de teología política, esto es, para ser más preciso, absolutamente falso.

Yo he sido dos años canciller y no he visto ningún gesto desinteresado en ningún Estado del mundo y entonces incluso las ambiciones de los Estados cuando son ideológicas, son para defender una ideología que ordena sus esferas de interés. Y entonces la pregunta acá es otra, es, si esa sociedad acepta jurídicamente que se le intervenga; si hay esa aceptación, como la hay en el caso de la Unión Europea y por eso es que todos los países europeos han ido a referéndum para aprobar por la vía popular - no por la vía de la celebración del tratado sino por la consulta a la totalidad de los ciudadanos - si se adhieren o no a estos mecanismos , entonces ahí si que la situación se hace difícil. Pero si no hay una aprobación de alcance irrecusable y más aún si la intervención va en detrimento de la sociedad intervenida entonces cada sociedad se ajusta a sus propios méritos.

GARCIA SAYÁN: La palabra "intervención" es equívoca y puede conducir a error. Un Estado como el peruano es, por decisión soberana, parte de tratados internacionales en los que se estipulan normas sustantivas y mecanismos de supervisión. Esos tratados son parte del Derecho Internacional y del Derecho Interno. El Estado y todas sus autoridades, sin excepción, están obligadas a cumplirlos. Si los ciudadanos ven que los mecanismos internos de protección no funcionan, tienen todo el derecho de recurrir a instancias internacionales. La actuación de éstas no constituye en modo alguno "intervención" sino la puesta en funcionamiento de normas vigentes en nuestro país y que no forman parte de "otro" derecho.

Un asunto distinto es cuando un Estado o grupo de Estados, por fuera de espacios multilaterales como las

Naciones Unidas o la Organización de Estados Americanos y sin base en instrumentos internacionales deciden actuar dentro de las fronteras de otro Estado soberano y sin el consentimiento de éste. Resulta evidente que eso, en principio, no sería aceptable para el derecho internacional. Sin embargo, se ha visto ciertas situaciones límites como las de la conducta del régimen de Milosevic en las que se orillaron las normas internacionales y ciertos principios de la Carta de la ONU (la "no intervención"). Un caso como éste abre muchas interrogantes.

EGUIGUREN: La existencia de un orden internacional y de una globalización no son sólo fenómenos económicos; el Derecho, especialmente a través de los tratados internacionales, y los derechos humanos son en la actualidad un escenario protagónico y decisivo en este campo. La creación de órganos jurisdiccionales internacionales, para la protección de los derechos humanos, es una necesidad y una exigencia precisamente destinada a intentar prevenir o superar las limitaciones y carencias de los sistemas judiciales internos de un país o la conducta arbitraria de sus gobernantes.

No es extraño que los regímenes políticos más desprestigiados y cuestionados ante la comunidad internacional, por su carácter antidemocrático y las violaciones de los derechos humanos que caracterizan su accionar, pretenden quedar fuera del alcance de los tribunales internacionales escudándose –de manera cínica e inmoral– en *pseudos* "nacionalismos" y en la negación de la intervención externa en supuestos asuntos internos. Con ello no sólo desconocen los mandatos de organizaciones como las Naciones Unidas y la Organización de Estados Americanos, que hace que el tema de derechos humanos no sea un asunto de incumbencia exclusivamente interna, sino que procuran hipócritamente una impunidad que -como los hechos vienen demostrando- puede durar un tiempo pero no demasiado, pues no hay pueblo que lo resista.

Es legítimo e indispensable que los tribunales internacionales de derechos humanos y los órganos políticos internacionales, ejerzan directa acción y presión sobre los gobiernos autoritarios que violan los derechos fundamentales. Hacerlo no sólo es la principal razón de su existencia, sino que responde a un deber elemental de solidaridad, por parte de los cristianos y demócratas, con los seres humanos de cualquier parte del mundo, que padecen atropellos en sus derechos. Por esta vía se pueden ahorrar a los pueblos mayores sufrimientos e injusticias, sobre todo cuando el poder de un régimen sojuzga a los ciudadanos y éstos carecen de otra forma de superar esta situación. Sólo así se podrá crear y fortalecer un orden jurídico internacional sustentado efectivamente en el respeto del Estado de Derecho, la Democracia y los Derechos Humanos. Sólo así los dictadores y los transgresores de los derechos humanos, sabrán y recibirán un claro mensaje que la justicia puede tardar pero finalmente llega. Y que, por fin, los tiempos de la impunidad han terminado.

VALLE RIESTRA: No, no, la intervención internacional causa la intromisión, el colonialismo. Tenemos un mecanismo que nos protege perfectamente, que es el de la jurisdicción (internacional), agotada la ley interna si los tribunales no responden a esos derechos, tal como lo preveimos en la Constituyente de 1978, artículo décimo sexto transitorio, tenemos que acatar la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos de la cual jamás debimos apartarnos porque los derechos humanos tienen una naturaleza distinta, es decir son progresivos, se conquista algo y no cabe marcha atras, solo mejoras. En segundo lugar son irreversibles, si uno conquista un derecho a la tutela efectiva de los derechos humanos a través de una adjudicatoria internacional, no se puede retroceder como ha pretendido este gobierno. Entonces, ese es la salida del Perú, es mantenernos adheridos, como en Europa, con el tribunal de Estrasburgo . Esos países que son democráticos reciben sus adjudicaciones y sus resoluciones y sus condenas o diversos casos, obligando a esos Estados a parametrarse y a adecuarse al espíritu del pacto de Roma; igual es aquí, no podemos llegar al extremo y decir que deben venir los infantes de marina si no se respetan los derechos humanos en el Perú, pero sí hay la fuerza moral de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. El problema clave está en eso, claro que si se respetara esa competencia, son los casos que por justicia o sin justicia, por demagogia o sin demagogia se mencionan como el caso de Baruch Ivcher, el caso del Tribunal Constitucional, el caso del partido de la presidencia, podrían ser estos casos, podrían ser resueltos.

BLANCAS: En lo que respecta al Poder Judicial, la virtual pérdida de su autonomía e independencia, lo priva de la posibilidad de realizar una efectiva protección jurisdiccional de los derechos humanos. Cosa similar sucede con el Tribunal Constitucional, que cercenando arbitrariamente en su composición, no puede, siquiera, conocer ni resolver sobre las acciones de inconstitucionalidad presentadas, lo que significa que hoy en el Perú no existe control concentrado de la constitucionalidad de las leyes, pese a lo que dispone la Constitución. Ello significa que la labor legislativa del Congreso y la que pueda realizar el Poder Ejecutivo por delegación y por Decretos de Urgencia, mediante los

cuales pudieran lesionarse derechos fundamentales, no es pasible de control alguno.

Tampoco puede eximirse de responsabilidad al Congreso, pues a éste le corresponde dictar y perfeccionar la legislación de desarrollo constitucional en materia de derechos y garantías. Mencionemos, a título de ejemplo, que hasta la fecha el Congreso no ha dictado la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales prevista por el artículo 200 de la Constitución, y que varias de las modificaciones que ha efectuado a la legislación existente, han significado restricciones o limitaciones de la misma.

En cambio, como ya lo he señalado, el Defensor del Pueblo es la única autoridad pública que ha asumido a cabalidad su función en la defensa y promoción de los derechos humanos, pero desgraciadamente, sus importantes recomendaciones y propuestas han caído en saco roto, ante la inacción del gobierno.

Yo considero que las condiciones para que estas instituciones cumplan con eficiencia están en la Constitución y lo que se requiere es que exista la voluntad política de cumplirlas.

Necesitamos que el Poder Judicial y el tribunal Constitucional, así como el Ministerio Público, sean realmente autónomos y estén conformados por magistrados titulares, probos y honestos, que actúen con independencia y respeto a la persona humana. Ello sin perjuicio de las necesarias reformas que en lo administrativo e infraestructura deben efectuarse para que estas entidades logren mayor eficiencia.

Requerimos, así mismo, que el Congreso abandone la sumisión ante el gobierno, dicte una legislación moderna, amplia y tutelar en materia de derechos humanos , y ejerza la eficaz fiscalización de los actos del gobierno que atenten contra aquellos, haciendo efectiva la responsabilidad de los infractores.

En suma, simplemente se necesita que la Constitución no sea letra muerta, o un disfraz, como las constituciones semánticas de que habla Loewenstein, sino una constitución normativa, eficaz, que se aplique sin retaceos, subterfugios ni "interpretaciones auténticas", sino en toda la amplitud que nace de interpretación del texto constitucional.

El derecho de los peruanos para acceder, en defensa de sus derechos humanos, a los organismos internacionales que cumplen funciones de vigilancia o supervisión o inclusive de naturaleza jurisdiccional en este campo, creados por tratados o convenios internaciones de los que el Perú es parte, está reconocido por la propia Constitución, en su artículo 205. Allí se señala que el ciudadano que no haya obtenido la protección de su derecho en la jurisdicción interna puede acudir a dichos organismos, razón por la cual la intervención de estos para tutelar derechos fundamentales de nacionales peruanos es plenamente legítima, según nuestro propio ordenamiento constitucional.

La internacionalización de los derechos humanos y de sus mecanismos de protección es un fenómeno moderno y creciente, que se plasma en numerosos tratados internacionales que, tradicionalmente, el Perú ha suscrito y que tiende a garantizar de manera más efectiva la tutela de los derechos humanos. De allí que no exista, como frívolamente han señalado algunas personas, afectación alguna de la soberanía nacional en someterse a dicha competencia.

Por ello, el retiro intempestivo del Perú de la competencia de la Corte Interamericana de derechos Humanos es una regresión, además de un acto contrario al derecho que el artículo 205 de la Constitución reconoce a todo peruano de acudir a los organismos internacionales. Espero que, a corto plazo, ese despropósito sea corregido y el Perú vuelva a tener una posición decente en este campo.

TRELLES: Con respecto a la posibilidad de una intervención internacional en el Perú, mi respuesta es negativa. El mero ejercicio intelectual sobre ese tema me parece un poco ridículo, dicho sea esto último, con toda cordialidad y respeto.

EL DERECHO FUNDAMENTAL A UN PROCESO JUSTO Y EL DERECHO A LA PRUEBA COMO PARTE ESENCIAL DE SU CONTENIDO

Tesis Sustentada por el Sr. Reynaldo Bustamante Alarcón, para optar por el Título Profesional de Abogado en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Es innegable afirmar que el Derecho Procesal continúa siendo una disciplina jurídica incipiente en nuestro país. Sin embargo, con la misma seguridad, podemos sostener que esta situación será revertida en un futuro inmediato; muestra de ello lo constituyen los valiosos aportes que jóvenes investigadores, como Reynaldo Bustamante, vienen produciendo en los últimos años.

La tesis en cuestión, constituye, esencialmente, la fundamentación de una concepción muy particular no sólo del Proceso, sino del Derecho. En efecto, Bustamante se reafirma en una posición, ya esbozada en un anterior trabajo que tuviéramos la oportunidad de comentar (Bustamante: 1997) y que acoge las directrices de la Escuela del Derecho Natural, escasamente valorada por los juristas contemporáneos y, tal vez por ello, negada por el graduando como la base filosófica de su trabajo al momento de la sustentación.

Debido a la relevancia de los temas tratados dentro de la estructura del Derecho Procesal (el derecho a probar, el debido proceso), el corte marcadamente iusnaturalista del autor juega un papel determinante en el desarrollo del trabajo. Luego de persuadirnos de que los principios procesales que sustentan el **Proceso Justo** -el que sería una versión evolucionada y más integral del Debido Proceso- tienen un sustento constitucional y que de ello se colige el carácter fundamental del **derecho a probar,** el autor expresa la firme convicción de que los derechos fundamentales son "inherentes al hombre, por el sólo hecho de serlo".

Estas reflexiones sobre las cuales se maneja el trabajo de Reynaldo Bustamante se realizan en un contexto poco usual, pues se encuentran marcadas por una elevada influencia religiosa que el autor no se preocupa en soslayar. Esto le otorga un matiz extraordinario a lo que en principio debería ser un trabajo de investigación científica.

Hace poco más de dos décadas, uno de los más importantes historiógrafos del derecho moderno y contemporáneo, Giovanni Tarello, acusó de "mentalista" al célebre profesor Giuseppe Chiovenda (Tarello: 1977), quien es considerado, casi sin discusión, como el padre del Derecho Procesal. Las certeras e irónicas críticas de Tarello, apuntaban al tratamiento que Chiovenda realizó respecto del derecho de acción, concepto -según el profesor de Bologna- en el que se fundaba la disciplina científica del proceso. En efecto, Chiovenda lejos de desarrollar un concepto de acción surgido de un análisis dogmático e ideológico, obtiene los elementos más relevantes de su teoría en convicciones personales, imposibles de ser sometidas a discusiones científicas. Sirva lo dicho para mencionar que, desde nuestro punto de vista, la única crítica relevante que apreciamos de la obra de Reynaldo Bustamante sea este exceso de **mentalismo**; es decir, cuando un argumento respecto de un problema jurídico se sustenta **en el sólo hecho de serlo**, se quiebra toda posibilidad de efectuar un análisis científico. Las afirmacio-

nes de ese tipo, o se acatan o se dejan de lado; no se discuten. Ese es el perfil en el que concluyen gran parte de las reflexiones sustentadas en la tesis. No compartimos ese modo de ver el Derecho, sin embargo, creemos que lo indiscutible y valioso del trabajo de Reynaldo Bustamante, hoy destacado abogado y profesor universitario, es el valioso aporte que éste constituye para el Derecho Procesal peruano desde una óptica mística, o tal vez mentalista en la terminología de Tarello, y en algunos pasajes, científicos.

Juan Monroy Gálvez

ANOTACIONES A LA TESIS MULTIMEDIA Y DERECHOS DE AUTOR

La tesis titulada ***MULTIMEDIA Y DERECHOS DE AUTOR*** *realizada por José Guillermo Zegarra Pinto fue sustentada ante un riguroso Jurado Examinador, obteniendo el calificativo de sobresaliente para obtener el título profesional de abogado.*

El trabajo de investigación tiene un punto de vista original y ha contribuido con el proceso de descubrimiento, observación y organización de la información sobre la realidad, así como con la reflexión sobre las categorías legales mas importantes, para proteger en forma apropiada los derechos de los autores que desarrollan aplicaciones multimedia.

La investigación esta dividida en cuatro capítulos; el primero Derechos de Autor, describe y analiza las bases jurídicas de los derechos de autor y hace un análisis exhaustivo de los derechos patrimoniales y morales, así como la protección del software en tanto producción intelectual original dentro de la multimedia.

En el segundo capítulo titulado "Multimedia", el Doctor Zegarra nos describe el vasto mundo de la multimedia, en sus aspectos técnicos y en sus aplicaciones, para el aprendizaje de conocimientos, el entretenimiento, en la música y prácticamente en todo aquello que tenga que ver con textos, sonidos gráficos e imágenes este trabajo se completa con diagramas en los que se plasman gráficamente las etapas de elaboración de la producción multimedia . En este mismo capítulo también hace un análisis legal de la producción de multimedia, identifica las condiciones que debe tener la producción multimedia para ser tipificada como obra y obtener la protección que la ley ofrece, ubicar la categoría de derechos que corresponde a las aplicaciones de multimedia, en la legislación nacional como en la internacional.

En el capítulo tres titulado "Administración de Derechos sobre Obras Digitalizadas que se utilizan en la Elaboración de Multimedia" se analiza la forma de administrar las creaciones en multimedia, las diferentes tendencias, desde las licencias obligatorias, hasta la cooperación de las instituciones involucradas.

Es importante destacar que al autor de manera original propone la creación de lo que él denomina Sociedades Multimedia que entre otras cosas tendía a su cargo realizar cobros, negociar licencias, dar permisos, proteger la moralidad etc. Estas instituciones podrían integrar la red institucional necesaria para lograr un sano desarrollo de la multimedia, ya que acercaría a los productores y consumidores de estos productos, fijando de manera libre las condiciones para su mejor exploración, sin demandar un gran esfuerzo estatal para la supervisión y control.

Las Sociedades Multimedia serían las instituciones que establecerían la comunicación e intermediación necesarias para que los autores y las personas interesadas en la utilización de sus obras, dispongan de los canales adecuados para discutir sus intereses y lograr los acuerdos del caso.

En el capítulo Cuarto "Piratería en la Industria Informática", el trabajo de investigación contiene información a nivel nacional, en América Latina e internacional sobre la piratería en discos compactos CD. La piratería en el Perú se da porque los canales de comercialización ofrecen productos piratas a bajo costo, tales como CD de música, juegos o software de aplicaciones para escribir, calcular, dibujar etc. Destaca y comenta los esfuerzos realizados por el Indecopi y el sector privado para combatir la piratería. Hace la distinción de las diversas modalidades de piratería tales como la falsificación, el plagio elaborado y no elaborado y el look and feel etc.

El autor culmina sugiriendo una modificación al concepto clásico de base de datos para que se pueda incluir la obra multimedia, además se plantea una efectiva protección a la multimedia dentro del Derecho Sui Generis. Estas ideas unidas a su propuesta de sociedades multimedia constituyen un aporte para adecuar la legislación de tal manera que se de una efectiva protección a las obras multimedia.

María del Carmen Arana Courrejolles

SEMINARIO IMPLICANCIAS DE LA NUEVA REGULACIÓN TRIBUTARIA

El nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha introducido importantes modificaciones en nuestra legislación tributaria. Por tal motivo, **THĒMIS-Revista de Derecho** junto con KPMG Grellaud y Luque Abogados organizó un seminario sobre las implicancias de la nueva regulación tributaria, que tuvo como principal objetivo dar a conocer las figuras tratadas en el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, profundizando en los temas referidos a los contratos de colaboración empresarial y a la reorganización de sociedades o empresas.

El seminario trató importantes materias, tales como: declaración extraordinaria y pago de impuestos, valor depreciable de los bienes transferidos producto de la reorganización, arrastre de pérdidas, transparencia de créditos, afectación de los convenios de estabilidad, sujetos del impuesto a la renta y contabilidad independiente en los contratos de colaboración empresarial, el nuevo mecanismo de atribución de rentas, la vinculación entre asociados y contratantes, valor de mercado en las operaciones de colaboración empresarial, asociación en participación, entre otros.

El evento tuvo lugar en el Auditorio Luxor del Hotel Miraflores Park Plaza, los días 13 y 14 de abril del presente año y contó con la colaboración de distinguidas persanalidades en materia tributaria, entre los que destacan: los doctores Ramón Gálvez, Humberto Medrano, Jorge Picón, Rossana Brignetti, Carolina Risso, Luis Hernández Berenguel y Walther Belaúnde.

CURSO DE ACTUALIZACIÓN EN CONTRATOS

El Derecho Contractual constitutye una de las más importantes áreas en el desempeño profesional de todo abogado. Conscientes de ello, **THĒMIS-Revista de Derecho** organizó un evento denominado Curso de Actualización en Contratos dirigido principalmente a alumnos de las facultades de Derecho de distintas universidades.

En este evento se desarrollaron diferentes temas de gran importancia en la materia, retomando ciertos conceptos generales así como lo concerniente a las cláusulas de contratación, incumplimiento eficiente de los contratos y aspectos contractuales en la ley de protección al consumidor. Asimismo, se desarrolló el tema relacionado con el análisis económico de los contratos y la contratación electrónica. El curso concluyó con un comentario sobre la reforma que debe seguir el Código Civil en el libro de Contratos.

El evento contó con la participación de importantes figuras del medio jurídico contractual, como los doctores Jorge Beltrán Pacheco, Eduardo Barboza, Alfredo Bullard Gonzales, Luciano Barchi, Luis Pizarro Aranguren, Cristian Calderón y Hugo Forno Flores, quienes participaron explicando lo más relevante de cada punto tratado, la posición que debería adoptarse frente a los cambios que están asumiendo los contratos debido al gran desarrollo tecnológico, así como los cambios que debería asumir nuestra legislación para adaptarse a las necesidades del mercado actual.

THĒMIS-GRUPO DE ESTUDIO

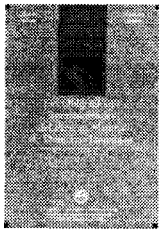
La carrera de Derecho se caracteriza, principalmente, por generar discusión y polémica entre los alumnos respecto de los temas tratados en clase. Por ello, en algunas ocasiones, es sumamente útil e importante que se estudie en grupo, ya que de esa manera se conocen distintas posiciones y se puede llegar a una conclusión común para cada caso concreto, así como se esclarecen ciertos puntos que no quedan del todo claros en clase.

Teniendo en cuenta lo anterior, **THĒMIS-Revista de Derecho** ha formado en este semestre 2000-I THĒMIS-Grupo de Estudio, que es una alternativa para que los alumnos de la Facultad de Derecho, antes de los exámenes parciales y finales, puedan plantear preguntas, que con la ayuda de un asesor, sean absueltas en grupo.

Los grupos de estudio organizados durante este semestre fueron Derecho Civil I, Procesal Civil I, Acto Jurídico y Legislación Tributaria, los cuales contaron con la asesoría de Bruno Amiel, Fernando Molina, Luis Vargas, Fernando Cáceres, Luis Vale, Fernando Capuñay y Ana Oviedo.

En los futuros semestres **THĒMIS**-Grupo de Estudio espera poder abarcar nuevos cursos, de acuerdo con las necesidades de los alumnos, promoviendo así la actividad académica de nuestra facultad.

FABIÁN NOVAK Y ELIZABETH SALMÓN



LAS OBLIGACIONES INTERNACIONALES DEL PERÚ EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS

Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2000, 915 p.

Teniendo presente siempre lo dispuesto por la Cuarta Disposición Final y Transitoria de nuestra actual Constitución en el sentido que los derechos y libertades reconocidos por ésta se deben interpretar de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos así como de los demás tratados y acuerdos internacionales ratificados por el Perú, los autores de la presente obra realizan una extensa recopilación de todos los tratados de derechos humanos suscritos por el Perú y que actualmente se encuentran en vigencia, incorporándose a nuestro ordenamiento jurídico en el grado constitucional. De esta manera, la obra permite al lector comprender mejor y de manera más completa, cuáles son los derechos y libertades que se le reconocen en nuestro país al individuo, y sus mecanismos internacionales de protección.

Precedido por un prólogo de Marcial Rubio, el libro se divide en dos partes. En la primera, los autores realizan un estudio muy completo sobre la calidad de los tratados internacionales como fuente del Derecho Internacional, las características de los tratados de derechos humanos en especial, de las declaraciones, y de la incorporación y jerarquía de los tratados dentro del derecho interno. De esta manera el lector tendrá una idea clara de lo que implica el sometimiento a obligaciones internacionales (cuestión tan criticada hoy por hoy en nuestro país), en especial tratándose de los derechos humanos.

Siendo un área tan delicada, y donde la participación del Estado, como ente garante de los derechos y libertades, es siempre tan criticada en cualquier lugar del mundo, esta primera parte sirve como un perfecto manual para la comprensión por los operadores del derecho de cómo se aplican los tratados en nuestro derecho interno, permitiéndose un mejor conocimiento de los compromisos internacionales asumidos por el Perú.

La segunda parte consiste en una elaboradísima y esquematizada compilación de todos los instrumentos jurídicos internacionales suscritos y ratificados por nuestro país, y que ya han entrado en vigencia, siendo de aplicación dentro de nuestro ordenamiento jurídico. En esta parte, los autores han llevado a cabo una muy completa labor al realizar todas las coordinaciones pertinentes entre los instrumentos transcritos, permitiendo al operador un manejo integrado de éstos.

Así, la presente obra, fruto del trabajo conjunto de los autores, reconocidos profesores y profesionales especialistas en materia internacional, sirve no sólo como un compendio ideal para su uso por los operadores del derecho, sino como una fuente de doctrina que permite una mejor comprensión de los compromisos internacionales asumidos por nuestro país en materia de derechos humanos.

BRUCE ACKERMAN

"EL FUTURO DE LA REVOLUCIÓN LIBERAL"

1995: Editorial Ariel, S.A. Barcelona. Primera Edición

"Revolución" fue - y tal vez lo sigue siendo en gran parte – una palabra maldita en el léxico liberal. La historia del siglo XX la unió indefectiblemente al marxismo, en los más de los casos; y al totalitarismo, en todos. La Revolución Rusa, la Mejicana, el Tercer Reich, el fascismo italiano y otros eventos de igual envergadura pegaron al término un olor a sangre y a individuos sin derechos (o simplemente no reconocidos como tales).

En el libro que estas breves líneas intentan reseñar, Bruce Ackerman, famoso constitucionalista de la Universidad de Yale, plantea una perspectiva totalmente diferente ante una revolución igualmente distinta: la que produjo la caída de los sistemas comunistas de la Europa oriental a fines de los años ochenta.

Ackerman sostiene que este quiebre histórico, esta Revolución en el sentido primero y más puro del término, es una oportunidad única de acabar lo que Habermas llamó "el proyecto inconcluso de la Modernidad"; o, para usar palabras del autor, "la promesa perdida de la Revolución Francesa". Esto es, más sencillamente, un mundo libre; un mundo en el que seres racionales y autónomos puedan decidir sus propios destinos sin otros límites que los exigidos por la subsistencia del proyecto social[1]. Ahí, en la construcción y el aseguramiento de este mundo, el reto planteado por 1989.

¿Cómo lograrlo?

Mediante la constitucionalización de la Revolución, es la respuesta y la propuesta del autor. Una Constitución que lleve en si el diseño de la nueva sociedad – siendo a la vez símbolo de ésta y de la ruptura con el pasado – es la mejor manera de dotar de consistencia a las aspiraciones libertarias de la Revolución, asegurando la permanencia de sus logros. El momento es inmejorable. Y es que, escribe Ackerman, "las revoluciones suelen generar una constelación política que permite la movilización de un apoyo profundo y amplio a favor de una constitución liberal". Es el "momento constitucional"; el momento para que líderes liberales hagan cuajar las emociones revolucionarias – y los principios fundamentales que las motivaron – en un proyecto estable y sólido de sociedad libre.

Se trata, entonces, y en pocas palabras, de poner de una vez en un texto serio y a futuro, todas las garantías liberales del individuo. De lo contrario el "momento constitucional" se esfumará, dejando el espacio político a corrientes totalitarias – como los nacionalismos – que amenazan hoy a la región como lo hacían en 1989.

Ahora bien, plasmar los ideales liberales en una Constitución, no significa en modo alguno, precisa el autor, congelar de una vez y para siempre la evolución política de una sociedad. Ello sería una pretensión en cierta forma totalitaria y, por ello, una contradicción en los términos del ideario liberal. La constitucionalización de la revolución significa, simplemente, que los nuevos desarrollos, cualesquiera sean, tendrán lugar en libertad y, consiguientemente, en democracia. Para ello, Ackerman propone lo que denomina una "constitución dualista": un sistema legislativo estructurado en dos niveles, uno superior y uno inferior.

El primero sería, si se quiere, el cotidiano, el "destinado a registrar las conclusiones exitosas de la política democrática pluralista, es decir, (...) las decisiones de política práctica que caracterizan a una comunidad la mayor parte del tiempo". El segundo, en cambio, "se diseña con miras a posibles revolucionarios", constituyendo una serie de rigurosas pruebas institucionales (básicamente dirigidas a medir el tamaño del apoyo popular y la consistencia de éste en el tiempo) por las que tendrá que pasar un proceso revolucionario antes de permitirse que transforme los principios políticos fundamentales.

Un ejemplo de este sistema lo encuentra Ackerman en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, que ha permanecido una no obstante las numerosísimas y radicales transformaciones estructurales sucedidas en la sociedad americana a lo largo de su vigencia. El profesor cita: "...desde la eslavocracia de 1787 hasta el capitalismo de mercado dominante después de la guerra de Secesión: desde el *laissez-faire* de comienzos del siglo XX hasta el Estado de Bienestar del *New Deal*; desde la igualdad simbólica de antaño hasta el esfuerzo contemporáneo para asegurar una igualdad más genuina para los negros y las mujeres."

Vemos, pues, que a pesar de estar referido a un contexto histórico

[1] Entendiendo "proyecto social" como la vida en sociedad; valiendo la precisión por estar la palabra "social" también contaminada por una fuerte connotación socialista.

particular – y ser, en gran parte, una propuesta de acción político – jurídica concreta – el libro contiene ideas que trascienden al aludido momento en cuanto a su vigencia, proyectándose en general sobre lo que es el sentamiento de los pilares de la organización política de una sociedad; es decir, sobre la teoría y realidad del Derecho Constitucional. Y si a esto sumamos la versada y fluida pluma del autor, tenemos un libro de imprescindible lectura para todo aquél que esté interesado en el liberalismo – o en su propia libertad, que a fin de cuentas de eso se trata – y su futuro en el mundo.

Fe de erratas

En la edición número cuarenta de nuestra revista por error consignamos que el señor Ivo Gagliuffi Piercechi se desempeñaba como catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima. Mediante la presente, cumplimos con disculparnos por dicho error.

AGRADECIMIENTOS

THĒMIS – Revista de Derecho agradece a todas las personas que de una u otra manera colaboraron con nosotros y sin cuyo apoyo no hubiera sido posible la publicación del presente número, en particular a:

Armando Zolezzi Möller, Juan Espinoza Espinoza, Baldo Kresalja Rosselló, Sandra Sevillano, Dante Antoniolli, Alejandro Antoniolli, Gonzalo Zegarra Mulanovich, Franklin Cáceres, Fernando Vega Sánchez, Gianella Lavarello Alba, Gonzalo Barrionuevo Alba, Aldo Reggiardo Denegri, Gilda Lecca, Carlos Gutiérrez, Martín Spallarossa Lecca, Lorena Borgo, José Daniel Amado, María Teresa Viscarra, Víctor Odiaga Franco.

Filiberto Tarazona, Paula Calderón Cayllahua, Ana María Asmat Díaz, María Celeste Vásquez Gallardo, Marina Pacheco Ponce, Vidal Huamán Cruz, Alfonso Rebaza Gonzales, Carol Bellido, Magaly Jimenez Luces, Sonia Flores Jara, Rocío Modenesi, Titi Modenesi, Ricardo Torres Valdiviezo, Margarita Valladares López, Patricia Vargas Moya, Jessica Diaz Valverde, Doris Reyes Rossi, Lucía Alejos, Percy Wilman, Nury Dueñas, Patricia Conislla Arteaga, Abraham García Chávarri, Nicolás Carbajal Torres, Katy Laguna Espinoza, Elizabeth Quiroz Vera Tudela, Consuelo Piccetti García, Carla Marsano, Leonor Ríos, Juan Rabina, Víctor Odiaga Franco, José Luis Masseur Ugarriza, Uldarico Rocca, Katitza Rodríguez.

Asimismo, agradecemos a:

Familia Ramírez Ráez, Familia Lanfranco Gallofré, Familia Montezuma Panez, Familia Lanfranco Garrido Lecca, Familia Cueto Saco, Familia Tiravanti Amayo, Familia Chirinos Cuadros, Familia Berckemeyer Olaechea, Familia Bayly Letts, Familia Calmell del Solar del Río, Familia Azerrad Urrutia, Familia Bonifaz Tweddle, Familia Barrionuevo Luna, Familia Velarde Arnáez.

THĒMIS - Revista de Derecho, desea agradecer especialmente a los miembros que se retiran con esta edición y les desea lo mejor de la vida.

Jéssica Valdivia Amayo, Roxana Ramírez Ráez, Karen Sheppard Castillo y Rafael Lanfranco Gallofré.

Asimismo, **THĒMIS - Revista de Derecho** felicita a sus nuevos miembros: Verónica Vergaray Béjar, Ursula María Indacochea Prevost y Oscar Trelles De Belaunde.

¡Bienvenidos!

THĒMIS - **Revista de Derecho** agradece el apoyo de las siguientes instituciones:

ARAMBURÚ HEUDEBERT & ASOCIADOS ABOGADOS

BANDIN, CALLO, PIZARRO, ORUNA, S.CIV.R.L.

DOCTOR ENRIQUE GHERSI SILVA

DOCTOR GONZALO ZEGARRA MULANOVICH

DOCTOR JORGE RAMIREZ DÍAZ

DUANY & KRESALJA, ESTUDIO DE ABOGADOS

ESTUDIO DE BELAUNDE Y MONROY, ABOGADOS

ESTUDIO ISHIDA & BRAIN ABOGADOS

ESTUDIO JORGE AVENDAÑO V. ABOGADOS S.C.

ESTUDIO LINARES ABOGADOS S.CIV.R.L.

ESTUDIO LUIS ECHECOPAR GARCÍA

ESTUDIO OLAECHEA

ESTUDIO YON & RUESTA ABOGADOS

IURE PRAXIS

MIRANDA & AMADO ABOGADOS

NOTARIA ABOGADA ANA MARÍA VIDAL HERMOZA

NOTARIO RICARDO ORTIZ DE ZEVALLOS VILLARÁN